

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Уральский государственный экономический университет»

На правах рукописи

МУСТАФИНА ОЛЬГА ВАЛЕРЬЕВНА

**РАЗВИТИЕ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ
ДОХОДОВ И РАСХОДОВ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ТОРГОВЛИ**

Диссертация на соискание ученой степени кандидата
экономических наук

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Научный руководитель:
доктор экономических наук, доцент
Нечеухина Надежда Семеновна

Екатеринбург – 2021

Содержание

Введение.....	4
Глава 1. Современное состояние учетно-аналитического обеспечения	
доходов и расходов на предприятиях торговли.....	12
1.1 Учетно-аналитическое обеспечение доходов и расходов в управлении на	
предприятиях торговли	12
1.2 Дефиниции доходов и расходов в учетно-аналитическом обеспечении на	
предприятиях торговли	24
1.3 Отраслевые проблемы учетно-аналитического обеспечения доходов и	
расходов на предприятиях торговли розничного сегмента	
потребительского рынка.....	40
Глава 2. Методика и методология учетно-аналитического обеспечения	
доходов и расходов на предприятиях торговли.....	57
2.1 Исследование принципов формирования учетно-аналитического	
обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли	57
2.2 Методические подходы к формированию учетно-аналитического	
обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли	70
2.3 Разработка концепции учетно-аналитического обеспечения доходов и	
расходов на предприятиях торговли.....	96
Глава 3. Совершенствование учетно-аналитического обеспечения доходов и	
расходов на предприятиях торговли	108
3.1 Развитие методики учетно-аналитического обеспечения доходов и	
расходов на предприятиях торговли.....	108
3.2 Функциональная модель концепции учетно-аналитического обеспечения	
доходов и расходов на предприятиях торговли	141
Заключение	177
Список литературы	181
Приложение А Структура валового внутреннего продукта РФ	209
Приложение Б Аналитический обзор развития розничного сегмента	
потребительского рынка территории Свердловской области....	210
Приложение В Типы предприятий торговли	212
Приложение Г Научные подходы к управлению на предприятиях	214

Приложение Д	Обзор взглядов различных авторов на содержание понятия «учетно-аналитическое обеспечение»	216
Приложение Е	Механизм формирования экономических выгод в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов	218
Приложение Ж	Классификация и состав доходов и расходов в бухгалтерском учете	219
Приложение И	Дефиниции доходов и расходов в системе нормативного регулирования	221
Приложение К	Методика расчета безубыточности продаж	223
Приложение Л	Обзор принципов бухгалтерского учета	224
Приложение М	Обзор принципов налогового учета.....	229
Приложение Н	Сравнительный анализ бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов.....	230
Приложение П	Обзор взглядов разных авторов на управленческий учет	232
Приложение Р	Обзор аналитических принципов.....	235
Приложение С	Характеристика налоговых режимов на предприятиях торговли	241
Приложение Т	Пользователи информации о доходах и расходах.....	242
Приложение У	Предполагаемые научные подходы к развитию управленческого учета на предприятиях торговли.....	243
Приложение Ф	Классификация товаров по ЕСКК ТЭИ.....	244
Приложение Х	Аналитический регистр управленческого учета расходов форм САР-1 и САР-2	245
Приложение Ц	Характеристика методов и моделей первого элемента комплекса управленческого учета	247
Приложение Ч	Характеристика методов и моделей второго элемента комплекса управленческого учета	248
Приложение Ш	Характеристика методов и моделей третьего элемента комплекса управленческого учета	249
Приложение Щ	Макет аналитического реестра расходообразующих элементов торгово-технологических процессов	251
Приложение Э	Требования к управленческой отчетности.....	254

Введение

Актуальность темы исследования. Условием устойчивого развития предприятий торговли в новой экономике, которая складывается под влиянием интеграционного развития глобального экономического пространства – индустриализации и цифровизации, является переход на качественно новый эффективный уровень управления и организации бизнес-процессов. Это обуславливает необходимость формирования нового подхода к методологии учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли, дающей возможность сформировать аналитическое суждение о финансовых результатах и эффективности деятельности, а также всесторонне исследовать оперативные и стратегические возможности для принятия управленческих решений. Доходы и расходы находятся в центре пристального внимания как учетно-аналитических работников, так и финансовых менеджеров и собственников бизнеса. Результат соотношения этих экономических категорий является основным источником формирования собственного капитала. Поэтому принимаемые управленческие решения должны быть экономически обоснованы и доказательно аргументированы учетными и отчетными данными о доходах и расходах, которые формируются в учетно-аналитическом обеспечении. Для исключения неверных доводов при принятии управленческого решения должна быть уверенность в том, что информация, на основании которой было принято решение, не искажает действительности, а также является достоверной и аргументированной. Особую актуальность приобретают аспекты методологии управленческого учета доходов и расходов, что связано с отсутствием единых теоретических положений и методологических подходов к учетно-аналитическому обеспечению доходов и расходов на предприятиях торговли.

Таким образом, возникает научная и практическая потребность в развитии теоретических и методологических положений учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли, что дает доказательное обоснование актуальности диссертационного исследования.

Степень разработанности проблемы исследования. В процессе исследования научно-методологических положений учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли теоретическую основу диссертационного исследования составили труды отечественных и зарубежных ученых.

Значительный вклад в развитие теоретических вопросов содержания учетно-экономических категорий доходов и расходов на предприятиях торговли внесли отечественные ученые, такие как С. О. Белова, Р. П. Валевиц, Б. И. Герасимов, Т. В. Емельянова, Г. Г. Иванов, Е. А. Карпенко, В. А. Ларионова, Н. В. Максименко, Л. А. Ольхова, Н. И. Саталкина, Л. Н. Серков, Г. И. Терехова, В. В. Узунов, Л. П. Федорова, А. М. Фридман, Н. С. Шелег, Е. Е. Шишкова и др.

Наибольшую известность в области концептуальных основ учета и качества учетной информации, сформированной в системах учета обоснованы в научных труд зарубежных ученых, таких как Х. Андерсон, Ч. Гаррисон, К. Друри, С. Грей, Д. Колдуэлл, Дж. М. Кейнс, Б. Нидлз, К. Ноутс, У. Петти, Д. Рикардо, П. Самуэльсон, А. Смит, Т. Скоун, Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Р. Энтони и др.

Исследованию вопросов формирования учетно-аналитического обеспечения на предприятиях, посвящены изыскания отечественных ученых, таких как М. И. Баканов, Е. А. Боброва, С. А. Бороненкова, О. Г. Вандина, Н. В. Войтоловский, О. Н. Гальчина, Б. Р. Гарсев, Е. Б. Герасимова, Л. Т. Гиляровская, Е. Н. Домбровская, Е. М. Евстафьева, В. Н. Едророва, О. В. Ефимова, О. А. Зубарева, Е. А. Иванов, В. Г. Иванова, И. А. Маслова, Л. В. Маслов, Л. И. Маслова, Л. Н. Никулина, Л. В. Попова, А. П. Калинин, В. П. Кондратов, С. И. Крылов, Н. П. Любушин, И. И. Мазурова, М. В. Мельник, Г. С. Савицкая, З. В. Удалова, Л. В. Усатова, А. М. Фридман, А. Д. Шеремет и др.

Теоретические и методологические положения управленческого учета раскрываются в научных работах ученых, таких как И. А. Аврова, А. С. Бакаев, П. С. Безруких, Т. И. Буянова, И. Н. Богатая, М. А. Вахрушина, И. Е. Глушков, В. Б. Ивашкевич, А. В. Ильина, Н. Н. Илышева, В. Э. Керимов, А. Н. Кизил, Н. С. Нечеухина, В. Ф. Палий, О. В. Савостина, В. И. Ткач, М. В. Ткач, Н. Н. Хахонова, А. Ф. Черненко, Н. Г. Чумаченко, Л. В. Юрьева и др.

По достоинству оценивая научный вклад названных ученых в развитие теоретических и методологических положений учетно-аналитического обеспечения, следует отметить недостаточную проработанность ряда аспектов. До настоящего времени не сформировано единое представление об учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли, также отсутствует согласованная позиция по составу и содержанию учетно-аналитического обеспечения; вопросы управленческого учета доходов и расходов на предприятиях торговли требуют дальнейшего развития. Особое внимание необходимо уделить концептуальным основам и формированию научных положений, применения методических инструментов учета доходов и расходов на предприятиях торговли. Таким образом, возникает практическая и научная значимость сформулированной тематики диссертационного исследования, что предопределило выбор объекта и предмета исследования, а также обусловило постановку цели и задач.

Цель исследования заключается в проработке и обосновании теоретических, методических положений и практических рекомендаций по совершенствованию учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли, ориентированных на совершенствование методического обеспечения учетного процесса в системе управленческого учета.

Для достижения указанной цели поставлены и решены следующие **задачи исследования**:

1. На основе существующих теоретических положений определить роль и функции управления на предприятиях торговли в рамках учетно-аналитического обеспечения; охарактеризовать структуру и содержание учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов и сформулировать уточняющее определение понятия «учетно-аналитическое обеспечение доходов и расходов на предприятиях торговли».

2. Выделить общие положения дефиниций доходов и расходов, сформулировать сущностные характеристики этих дефиниций для целей учетно-аналитического обеспечения и уточнить понятийный аппарат, используемый в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли.

3. Исследовать принципы и методические подходы формирования учетно-аналитического обеспечения, позволяющие развить методику и методологические положения; разработать концепцию формирования учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли.

4. Обосновать совокупность научных подходов; выработать уточняющие положения развития методики управленческого учета; разработать комплекс управленческого учета доходов и расходов на предприятиях торговли.

5. Разработать функциональную модель концепции учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли и обосновать ее взаимосвязь с элементами комплекса управленческого учета, обеспечивающими усиление аналитических свойств информации.

Область исследования. Исследование проводилось в рамках п. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей» и п. 2.3 «Развитие методологии комплекса методов оценки, анализа, прогнозирования экономической деятельности» Паспорта специальности ВАК РФ 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика.

Предметом исследования является совокупность теоретических методологических положений по вопросам организационно-методического обеспечения управленческого учета доходов и расходов на предприятиях торговли.

Объектом исследования являются торгово-технологические и учетно-аналитические процессы в системе управления доходами и расходами на предприятиях торговли.

Теоретическая и методологическая основа исследования. Теоретическими основами исследования послужили научные труды и разработки зарубежных и отечественных ученых по вопросам управленческого учета доходов и расходов на отраслевых предприятиях торговли. Методологическая основа исследования основана на системном, комплексном, диалектическом подходах, а также общенаучных, специальных методах научного познания и конкретно-научных методах, таких как наблюдение, систематизация, обобщение, сравнение, группировка и др.

Информационную основу исследования составили нормативные и законодательные акты по вопросам организации систем учета и отчетности в Российской Федерации; внутренние документы и материалы, используемые в практике учетно-аналитической работы на предприятиях торговли; данные Федеральной службы государственной статистики; результаты аналитических обзоров и рейтинговых агентств в открытой сети Интернет; локальные нормативные акты и регламентирующие документы по вопросам учетно-аналитической работы на предприятиях торговли различных организационно-правовых форм собственности и форматов розничных продаж.

Рабочая гипотеза состоит в необходимости развития учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли в условиях устойчивого развития и конкурентоспособности путем расширения теоретического представления сущностных характеристик доходов и расходов, выработки комплекса методических и практических рекомендаций по формированию учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов для целей управления на предприятиях торговли, что позволит обеспечить повышение эффективности управления деятельностью на предприятиях торговли в современных условиях хозяйствования.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в разработке и обосновании теоретических положений и комплекса практических рекомендаций по развитию учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли, имеющих существенное значение для развития теории и практики управленческого учета.

В ходе исследования получены наиболее значимые **положения, содержащие научную новизну и выносимые на защиту.**

1. Расширено теоретическое представление об учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли; предложена обоснованная структура учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли, заключающаяся в выделении двух взаимосвязанных блоков учетного и аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли;

сформулировано обоснованное содержание блоков учетного и аналитического обеспечения, исходя из специальных функций каждого блока структуры учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли.

2. Сформулированы сущностные характеристики дефиниций доходов и расходов, что явилось результатом логических рассуждений, отражающих абстрактный вид и существенные стороны дефиниций доходов и расходов в практике учетно-аналитической работы, благодаря чему сформулированы уточняющие определения понятий доходов и расходов для целей учетно-аналитического обеспечения.

3. Разработана концепция учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли; сформулированы основные положения концепции, которые ориентированы на нужды управления бизнес-процессами на предприятиях торговли; состав разработанных положений определяется следующим: общие положения, теоретические и методологические положения, методологические подходы, инструменты учетно-аналитического обеспечения; цель разработанных положений заключается в создании эффективной системы управленческого учета, способствующей формированию учетной и аналитической информации, для принятия эффективных управленческих решений, а также сохранению и положительному приращению стоимости торгового бизнеса.

4. Обоснованы и охарактеризованы критериальные составляющие, такие как доходообразующие и расходообразующие, которые являются доказательством достоверности величины доходов и расходов на предприятиях торговли; построена структурно-логическая модель развития методики управленческого учета доходов и расходов; разработан методический комплекс, основанный на наиболее прогрессивных научных подходах теории управления; результатом реализации методического комплекса является сформированная информация для принятия решений.

5. Разработана функциональная модель концепции учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли, которая представляет собой схему взаимосвязанных учетно-аналитических процедур формирования

информации в системе управленческого учета доходов и расходов; разработана многоуровневая структура рабочих счетов для учета доходов и расходов в системе управленческого учета целью, которых является формирование учетной информации о торгово-технологических процессах и внутренней управленческой отчетности.

Теоретическая и практическая значимость результатов исследования состоит в совершенствовании и развитии теоретических и организационно-методических вопросов функционирования учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов предприятия торговли.

Обоснованность и достоверность результатов исследования подтверждается использованием информации, полученной из достоверных источников, результатов исследований отечественных и зарубежных ученых в области учетно-аналитического обеспечения, опубликованных в научных изданиях; применением методов исследования, таких как инструменты системного, многомерного, ретроспективного, стратегического и экономико-математического анализа с практическим применением программных продуктов Microsoft Excel, «БЭСТ-5-Бухгалтерия», «Инфо-Бухгалтер-10», «Инфо Предприятие», «1С-Предприятие»; положительной апробацией результатов исследования.

Апробация и внедрение результатов исследования. Отдельные результаты диссертационного исследования в форме методических разработок внедрены в практику финансово-хозяйственной деятельности на предприятиях торговли Свердловской области (сеть магазинов ИП Целищева Наталия Григорьевна – ОКВЭД 47.1 (осн.) – Торговля розничная в неспециализированных магазинах; ОКВЭД 47.2 (доп.) – Торговля розничная пищевыми продуктами, напитками и табачными изделиями в специализированных магазинах). Отдельные предложения и рекомендации используются в учебном процессе Новоуральского технологического института – филиала ФГАОУ ВО «Национальный исследовательский ядерный университет «МИФИ»; ФГБОУ ВО «Уральский государственный экономический университет». Основные положения и выводы диссертационного исследования докладывались, обсуждались и были одобрены на тринадцати международ-

ных (Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития), на пяти всероссийских (Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа и аудита) и на двух региональных научно-практических конференциях (Актуальные вопросы науки, техники и образования). Основные теоретические и методические разработки используются в учебном процессе для студентов ФГБОУ ВО «УрГЭУ» и МИФИ в рамках учебных курсов «Управленческий учет», «Экономический анализ», «Комплексный экономический анализ». Внедрение результатов диссертационного исследования подтверждено соответствующими документами.

Публикации по теме диссертации. Наиболее существенные положения и результаты исследования нашли отражение в 48 публикациях общим объемом 39,35 п. л. (авторских 20,67 п. л.), в том числе в журналах, входящих в перечень ведущих рецензируемых научных журналов, входящих в перечень ВАК РФ и одобренных Аттестационным советом УрФУ для отражения результатов исследования по кандидатским диссертациям, общим объемом 9,98 п. л. (авторских 6,18 п. л.). По результатам научного исследования опубликованы главы в коллективных монографиях общим объемом 5,74 п. л. (авторских 2,87 п. л.).

Структура и объем диссертационной работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, включающего 274 источника. Основное содержание работы изложено на 208 страницах, включает 18 рисунков и 12 таблиц.

Глава 1. Современное состояние учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли

1.1 Учетно-аналитическое обеспечение доходов и расходов в управлении на предприятиях торговли

В последнее время широкий круг разнообразных вопросов теории и практики управления и принятия решений тесно связан с пониманием и содержанием учетно-аналитического обеспечения. Следует признать, что учетно-аналитическое обеспечение выступает современным инструментом управления, при помощи которого формируется релевантная информация об основных экономических категориях: доходах и расходах. Эти экономические категории дают возможность оценить результаты деятельности на предприятиях торговли.

Предприятия торговли являются одной из важнейших составляющих потребительского рынка розничного сегмента. Торговля возникла на определенной ступени развития общества вместе с товарным производством, когда продукты труда стали производиться не для собственного потребления, а для продажи [86, с. 3]. По мнению основателя физиократии Ф. Кэне, торговля – это искусство и ремесло, представляющее собой бесплодное занятие [93, с. 367].

Занятие торговлей действительно является искусством и ремеслом, при этом собственники торгового бизнеса довольствуются вознаграждением, так называемым доходом, который оплачивается потребителями и покрывает все расходы на услуги организации торговли. Современная торговля России функционирует в условиях свободной конкуренции, что позволяет производить прибыль. При этом розничная торговля является значимым сегментом потребительского рынка. Основные цели и стремление современной розничной торговли направлены на обеспечение выгодного денежного баланса, который достигается как мини-

мум при помощи доходов и расходов при условии превышения первых (т. е. доходов) над вторыми (т. е. расходами).

В системе экономических отношений любого государства торговле определено особое место и значение. Благодаря торговле осуществляется обращение товаров, их движение от производителя к потребителю. Розничная торговля удовлетворяет потребности населения территорий, обеспечивая доступность товаров и услуг, а также оказывает непосредственное влияние на качество жизни населения территории. Предприятия торговли способствуют формированию конкурентоспособности среди товаропроизводителей.

Концептуальные позиции индустриализации–4 определяют торговлю как важнейшую сферу жизнеобеспечения территорий, которая способствует обеспечению платежеспособного спроса и удовлетворению потребностей населения в товарах и услугах как отдельной территории, так и государства в целом [208].

Специфика розничной торговли определяется «...неразрывной и постоянной связью, с одной стороны, с населением территории, и, с другой стороны, с поставщиками и производителями» [92, с. 266]. Следует отметить, что торговля занимает одну из лидирующих позиций по вкладу в ВВП РФ – структура представлена в приложении А.

Предприятия розничной торговли вносят значительный вклад в развитие инфраструктуры территории, и их деятельность характеризуется рядом показателей развития. Аналитический обзор развития розничной торговли на территории Свердловской области представлен в приложении Б.

В настоящее время в розничном сегменте потребительского рынка встречаются разные типы предприятий торговли, которые приведены в приложении В.

Основной проблемой, препятствующей эффективному функционированию предприятий торговли в условиях рыночных отношений, можно считать отсутствие достоверной информации, позволяющей всесторонне судить о достигнутых результатах и достигнутом состоянии социально-экономического развития. В связи с этим информация, формируемая в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли, приобретает особую значимость.

Таким образом, обеспечение высоких результатов и состояния социально-экономического развития на предприятиях торговли возможно благодаря сформированной информации о результатах деятельности, которые складываются в результате влияния доходов и расходов. В то же время информация о доходах и расходах должна учитываться в процессе управления и принятия решений на предприятиях торговли.

Сущность управления на предприятиях торговли, заключается в «...обеспечении упорядоченности соответствующей системы, ее целостности, нормальному функционированию и развитию» [43, с. 4].

И. А. Бланк говорит, что управление на предприятиях торговли – это процесс управления всеми аспектами деятельности [17, с. 9].

По мнению Л. И. Хоружий, управление на предприятиях торговли «...предполагает совокупность определенных по содержанию и срокам проведения работ, в ходе которых затрачивается соответствующая энергия, как руководителей, так и функциональных служб управления» [241, с. 186].

Профессор С. А. Бороненкова отмечает, что управление – это непрерывный, целенаправленный социально-экономический и организационно-технический процесс, осуществляемый с помощью различных методов и технических средств для достижения поставленных задач [24, с. 9].

По мнению американских ученых М. Мескона, М. Альберта и Ф. Хедоури, «...управление представляет собой процесс планирования, организации, мотивации и контроля, необходимый для того, чтобы сформулировать и достичь целей организации» [141, с. 33].

Немецкие ученые Р. Манн и Э. Майер под управлением понимают систему «...управления будущим для обеспечения длительного функционирования предприятия и его структурных единиц... а также для достижения максимально возможного общего результата деятельности» [135, с. 60].

Таким образом, управление на предприятиях торговли характеризуется определенной совокупностью действий, которые необходимо рассматривать как непрерывный и целенаправленный научно обоснованный процесс, который ори-

ентирован на долгосрочные цели развития. Современное построение эффективной системы управления на предприятиях торговли должно быть ориентировано на основные задачи, которые способствуют достижению долгосрочной цели деятельности. С учетом отраслевой специфики выделяются следующие задачи управления на предприятиях торговли:

- формирование условий полного удовлетворения спроса потребителей на товары – достигается в результате формирования ассортимента товаров исходя из потребностей спроса, а также соответствие цены и качества;
- надлежащий уровень торгового обслуживания – предполагает использование современных технологий и форматов розничных продаж, а также компетентность работников на предприятиях торговли, уровень сервиса и др.;
- экономичность торгово-технологических процессов и принимаемых решений;
- максимизация доходов и прибыли – соответствие объема товарооборота, экономически обоснованный расчет торговой надбавки;
- минимизация потерь, затрат, расходов и финансовых рисков – использование современных методов управления затратами и расходами.

В настоящее время в теории управления выделяется множество научных подходов. Анализ теории и практики управления позволил установить необходимость применения научных подходов, представленных в приложении Г.

В общем виде процесс управления на предприятиях торговли сводится к взаимодействию различных функций, которые представлены следующим алгоритмом: анализ – планирование – организация – контроль [17, с. 14].

Следует отметить, что в научном сообществе на сегодняшний день нет единства позиций к составу функций управления. Так, в зарубежной литературе М. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури, Д. Хан, Х. Хунгенберг и др. выделяют: 1) прогнозирование и планирование; 2) организацию; 3) координирование и регулирование; 4) активизацию и стимулирование; 5) контроль, учет и анализ [141].

В отечественной науке Н. Н. Хахонова и И. Н. Богатая склоняются к следующим функциям управления: 1) планирование; 2) анализ; 3) учет; 4) регулирова-

ние; 5) контроль [237]. При этом функции управления «учет», «анализ», «контроль» формируют информацию для обратной связи в системе управления на предприятиях, а в учетно-аналитическом обеспечении такие функции, «...как планирование, учет и анализ... позволяют осуществлять такие функции, как регулирование и контроль...» [19, с. 6].

В свою очередь, С. А. Бороненкова, М. В. Мельник и А. В. Чепулянис отдают предпочтение таким функциям управления, как: 1) организация; 2) контроль; 3) регулирование; 4) учет [22].

М. И. Кутер придерживается более узкой позиции и выделяет следующие функции управления: 1) планирование; 2) контроль; 3) оценка [124].

В. В. Ковалев и О. Н. Волкова считают, что функции управления должны рассматриваться в комплексе, и ни одна из них не может быть недооценена [103].

Таким образом, можно говорить об объективной совокупности функций управления, которые определяются на любых иерархических ступенях на предприятиях торговли и при любых особенностях финансово-хозяйственной деятельности, что предопределяется типом предприятия торговли.

В процессе финансово-хозяйственной деятельности на предприятиях торговли важно обеспечить рациональное сочетание функций управления, опираясь на различные виды информации, которые формируются в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов. При этом конкретные источники информации будут определяться составом и структурой учетно-аналитического обеспечения.

Учетно-аналитическое обеспечение в отечественной практике управления и принятия решений – это результат генезиса и развития научной экономической мысли. На сегодняшний день имеется много теоретических и методологических позиций по вопросам содержания и использования учетно-аналитического обеспечения, которые изложены в фундаментальных трудах таких отечественных ученых, как И. В. Алексеева [5], Л. Е. Басовский [14], И. Н. Богатая [20], Г. Брик [29], М. А. Вахрушина [40; 41], Н. Голячук [52], И. Н. Кирилов [100], М. И. Кутер [124], И. З. Пизенгольд [187], Л. В. Попова, В. Г. Маслов и И. А. Маслова [194], А. Т. Родкина [200], Е. В. Саватеев, В. В. Рокотянская, О. В. Мощенко и

Т. А. Власенкова [201], Я. В. Соколов [213], Н. А. Тычинина [222], З. В. Удалова [223], Л. И. Хоружий [241], А. В. Чепулянис [245], Т. В. Шимоханская [262] и др.

Несмотря на достаточную популярность учетно-аналитического обеспечения, в настоящее время не выработана единая точка зрения в отношении определения понятия «учетно-аналитическое обеспечение», его содержания и структуры (приложение Д). Систематизация представленных трактовок позволила сгруппировать основные точки зрения, которые заключаются в следующем:

- во-первых, учетно-аналитическое обеспечение рассматривается как «...система, под которой понимается комплекс взаимодействующих и взаимосвязанных элементов, обеспечивающий процесс непрерывного и целенаправленного сбора, обработки и оценки информации, необходимой для планирования и подготовки эффективных управленческих решений» [25, с. 40]. Такого мнения придерживаются И. Н. Богатая, Г. Брик, И. Н. Кирилов, И. З. Пизенгольц, Л. В. Попова, В. Г. Маслов, И. А. Маслова, Н. А. Тычинина, Т. В. Шимоханская;

- во-вторых, учетно-аналитическое обеспечение – это «...процесс целенаправленного и непрерывного подбора соответствующих информативных данных; характеризуется совокупностью внутренних и внешних потоков информации, а также наличием обратной и прямой связи между учетными и аналитическими данными, которые способствуют принятию стратегических управленческих решений» [120, с. 31]. Подобной позиции придерживаются И. В. Алексеева, М. А. Вахрушина, Н. Голячук, А. Т. Родкина, Е. В. Саватеев, В. В. Рокотянская, О. В. Мощенко, Т. А. Власенкова, З. В. Удалова, Л. И. Хоружий, А. В. Чепулянис;

- в-третьих, учетно-аналитическое обеспечение представляет собой рациональную организацию бухгалтерского учета, которая построена на единой методологии и совокупности приемов, способов и методик сбора, регистрации и обобщения информации об объектах учета и финансово-хозяйственных процессах. Такой позиции придерживаются Л. Е. Басовский, М. И. Кутер, Я. В. Соколов, Е. В. Негашев.

Такое многообразие подходов к определению изучаемого понятия обусловлено наличием различных объектов учета и их функциональным назначением в

процессе финансово-хозяйственной деятельности предприятий. С опорой на существующие взгляды на учетно-аналитическое обеспечение и с учетом приоритетных объектов, которые определены темой исследования, было сформулировано и дано следующее определение: *учетно-аналитическое обеспечение на предприятиях торговли – это обеспечивающая подсистема, которая представляет собой функциональный, комплексный, интегрированный механизм, состоящий из компонентов, способствующих достоверному обеспечению процесса целенаправленного сбора, регистрации, обработки, группировки, систематизации и анализа различной информации о доходах и расходах (как финансовой, так и нефинансовой), что позволяет проанализировать финансовое состояние и результаты деятельности предприятий торговли.*

Таким образом, учетно-аналитическое обеспечение доходов и расходов на предприятиях торговли выступает самостоятельным средством, благодаря которому формируется целенаправленная информация для целей управления и принятия решений. При этом качество сформированной информации является определяющим условием.

Следует учитывать то обстоятельство, что учетно-аналитическое обеспечение доходов и расходов на предприятиях торговли обеспечивает процесс управления и принятия решений посредством коммуникации и «...обмена, на основе чего руководитель получает необходимую информацию для принятия управленческих решений» [231, с. 45].

Структурное содержание представленной позиции к учетно-аналитическому обеспечению доходов и расходов на предприятиях торговли как самостоятельному средству, обеспечивающему достоверность профессионального суждения о финансовом состоянии и сложившихся результатах деятельности, для целей управления и принятия решения может быть рассмотрено в виде составных элементов (рисунок 1). Представленная схема удовлетворяет учетные и аналитические потребности пользователей информации, формируемой в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли.



Рисунок 1 – Структура учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли¹

В структуре учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов выделяется два блока.

Блок 1 «Учетное обеспечение» представлен совокупностью информации, которая «...отображает деятельность объекта управления... для процесса комплексного экономического анализа» [87, с. 31]. По мнению Н. В. Валебниковой и И. П. Василевич, учетное обеспечение – включает «...различные виды учета, которые базируются на теориях бухгалтерского учета и избранной балансовой теории» [38, с. 54].

В свою очередь, Г. Г. Нор-Аревян склоняется к тому, что учетное обеспечение – это направление «...развития бухгалтерской мысли, позволяющей совершенствовать процесс управления хозяйственной деятельностью» [161, с. 14].

Н. А. Тычинина склоняется к тому, что данный блок «...обеспечивает постоянное формирование, накопление, классификацию и обобщение необходимой информации» [222, с. 103].

По мнению С. М. Бычковой и Д. Г. Бадмаевой, учетное обеспечение – это прежде всего формирование информации и ее использование на уровнях управления [34, с. 13].

¹ Составлено автором.

Таким образом, не существует единой точки зрения в отношении содержания учетного обеспечения. Поэтому необходимо принять во внимание общепринятую позицию в отношении видов учета, используемых в учетном обеспечении. Предприятия торговли для организации и ведения бухгалтерского учета вправе самостоятельно устанавливать форму учетно-аналитической работы, исходя из условий хозяйствования, а также определять формы и методы бухгалтерского учета, основываясь на методах, технологиях обработки учетной информации.

На предприятиях торговли в учетном обеспечении формируется вся информация о фактах хозяйственной жизни, которая является полной и достоверной и в последующем трансформируется в отчетность при соблюдении следующих положений: 1) единой методологии учета; 2) взаимосвязи учетных данных синтетического и аналитического учета; 3) сплошного отражения всех фактов хозяйственной жизни в регистрах учета на основании первичных документов; 4) систематизации и накопления учетных данных о фактах хозяйственной жизни в учетных регистрах на основании первичной учетной документации; 5) обобщения учетной информации и составление отчетности.

В состав современного учетного обеспечения на предприятиях торговли входит налоговый учет, который представляет собой систему «...обобщения информации для определения налогооблагаемой базы на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ» [244, с. 303]. Ведение налогового учета предусматривает наличие налоговых регистров, которые разрабатываются самостоятельно и утверждаются в учетной политике и приказом по предприятию. Аналитические регистры налогового учета – сводные формы систематизации данных учета, которые находят отражение в разнообразных таблицах, справках и иных документах налогового учета на предприятиях торговли [220, с. 14].

Управленческий учет – третий компонент учетного обеспечения, который обеспечивает управление информацией для принятия управленческого решения в деятельности центров ответственности и при необходимости организации в целом [193, с. 6].

Многие ученые склоняются к мнению, что управленческий учет включает в себя производственный учет и калькуляцию затрат, а также учет по центрам ответственности, видам деятельности и управление затратами по местам возникновения (центрам возникновения затрат) и функциям [112].

В настоящее время широкий круг вопросов учетно-аналитического обеспечения тесно связан с управленческим учетом. Несмотря на прогрессивность развития управленческого учета, замечено отсутствие однозначных позиций, что объясняется различными периодами становления и развития концептуальных, теоретических и методологических взглядов. В зарубежной практике существует устойчивое мнение, что роль управленческого учета нельзя недооценивать, поскольку управленческий учет выступает «как поставщик информации, <...> который собирает, обобщает, анализирует и сообщает информацию лицам, принимающим управленческие решения...» [112, с. 36].

Выделяется значимость информации, которая формируется в управленческом учете, и это дает основание говорить о том, что управленческий учет – это поставщик необходимой информации для принятия управленческих решений, и такая информация используется в управлении на предприятиях торговли. Таким образом, блок «Учетное обеспечение» в составе структуры учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли способствует формированию различной информации как финансового, так и нефинансового характера, которая позволяет всесторонне судить о доходах, расходах и финансовых результатах. Состав учетного обеспечения схематично представлен на рисунке 2.

Следующий элемент учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли – блок 2 «Аналитическое обеспечение», который обладает свойством аналитичности, что заключается в способности оценки информации, сформированной в учетном обеспечении. По мнению О. Ю. Дягель, аналитическое обеспечение представляет собой совокупность информационно-аналитической информации и комплекса аналитических процедур, ориентированных на ретроспективную оценку их движения и необходимых для принятия финансовых управленческих решений [66, с. 36].

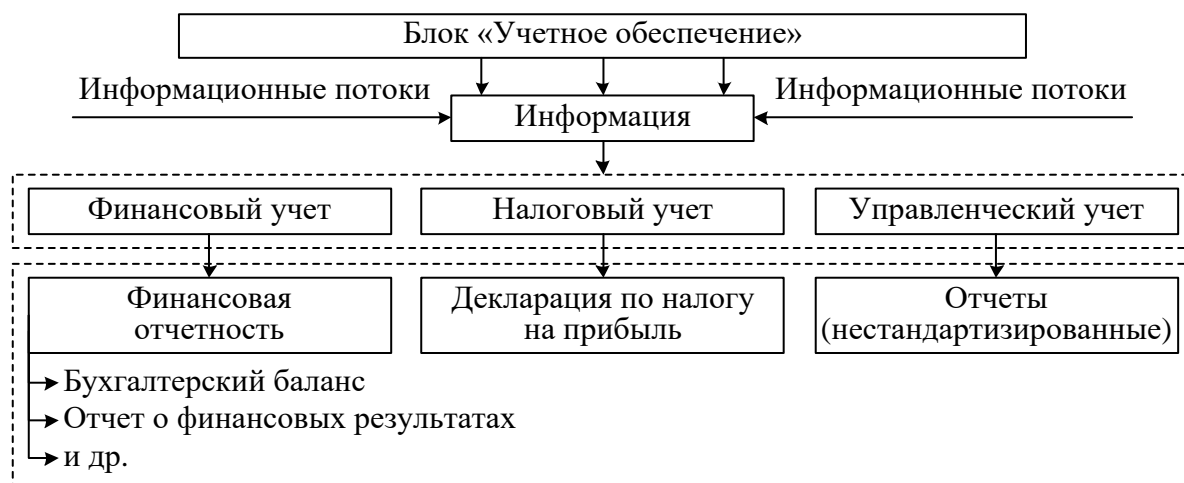


Рисунок 2 – Структура блока «Учетное обеспечение»¹

Аналитическое обеспечение – это прежде всего оценка достигнутого состояния и результатов деятельности, которая позволяет выявить как внутренний сложившийся потенциал, так и позиции на отраслевом территориальном потребительском рынке и в розничном сегменте. Аналитическое обеспечение также включает в себя системы и методы экономического анализа, финансового планирования и бюджетирования. Таким образом, в общем понимании аналитическое обеспечение – это процесс, обеспечивающий сбалансированное взаимодействие различных видов ресурсов в рамках выбранного объекта управления, который устанавливает пропорции и темпы роста [78].

По мнению Б. С. Мигачёва, аналитическое обеспечение является одним из важнейших организационных факторов интенсификации производства [146, с. 4].

З. В. Удалова отмечает, что «...аналитическое обеспечение представляет собой синтез внешней и внутренней информации, комплекс методов и методик анализа, используемых для их обработки, а также это результаты аналитических процедур» [223, с. 40].

Структурно содержание блока «Аналитическое обеспечение» представляет собой последовательность взаимосвязанных процедур:

1) формирование информации и отчетов в учетном обеспечении, необходимых для управления и принятия решения;

¹ Составлено автором.

2) оценка достоверности сформированной информации и отчетов о доходах и расходах;

3) аналитическая обработка информации и отчетов для получения сведений, отражающих достигнутое состояние и результаты деятельности;

4) обоснование выбранных методов и инструментов для проведения аналитических расчетов.

Визуализация блока «Аналитическое обеспечение» представлена на рисунке 3.

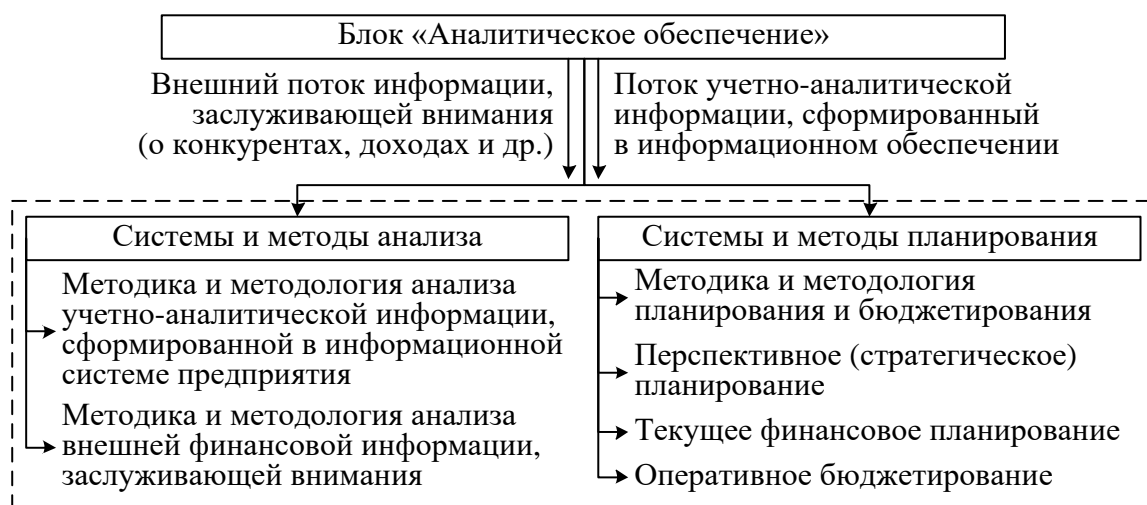


Рисунок 3 – Структура блока «Аналитическое обеспечение»

Таким образом, аналитическое обеспечение на предприятиях торговли – это элемент обеспечивающей подсистемы общего управления и принятия решения, который представляет собой интегрированный механизм, позволяющий всесторонне характеризовать сложившиеся результаты финансово-хозяйственной деятельности, который обладает возможностями проектирования, планирования и прогнозирования плановых показателей доходов и расходов, а также их корректировки для достижения основной цели деятельности и выявления возможностей повышения эффективности деятельности на предприятиях торговли.

В заключение параграфа следует отметить, что учетно-аналитическому обеспечению в учетно-аналитической работе отводится особое место. При формировании учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприя-

тиях торговли следует учитывать отраслевые особенности, торгово-технологические процессы, а также занимаемый сегмент на территориальном розничном потребительском рынке, влияние сезонности на продажи отдельных видов товаров, используемый налоговый режим, формат розничных продаж и др.

Совершенствование учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов связано с прогрессивным развитием наукоемких технологий и внедрением их в практику учетно-аналитической работы, а также развитием теории учета и анализа по наиболее важным аспектам на отраслевых предприятиях.

1.2 Дефиниции доходов и расходов в учетно-аналитическом обеспечении на предприятиях торговли

С профессиональной точки зрения, разница между доходами и расходами характеризует финансовый результат деятельности. Работа любого предприятия вне зависимости от отраслевой принадлежности направлена на получение положительного финансового результата, т. е. прибыли. Но в некоторых случаях могут возникнуть убытки или нулевой результат (рисунок 4).

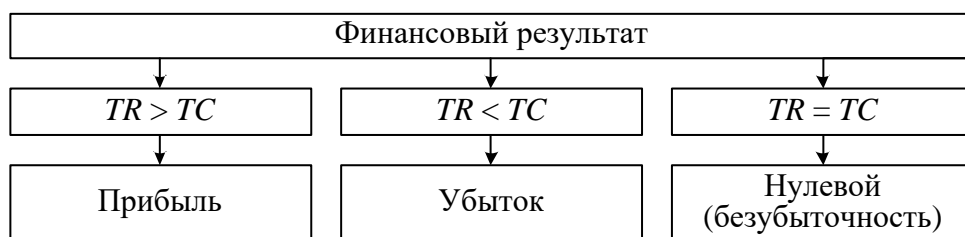


Рисунок 4 – Варианты сопоставления доходов (TR) и расходов (TC) и получения результатов деятельности на предприятиях

Изучение составных элементов финансового результата деятельности дает возможность заинтересованным пользователям получать подробную информацию о доходах и расходах, а также финансовом положении, рентабельности и конку-

рентоспособности. Получение прибыли является главной целью предприятий торговли. Составные элементы финансового результата деятельности предприятия являются предметом исследования как ученых-экономистов, так и учетно-аналитических работников и руководителей. Таким образом, подчеркивается значимость экономических категорий доходов и расходов в общем механизме формирования финансового результата предприятия.

Так, И. Н. Успенская и Н. М. Русин склоняются к мнению, что «...финансовый результат однозначно – это разница между доходами и расходами» [228, с. 71].

А. Д. Шеремет склоняется к позиции, что «доходы и расходы – база формирования финансовых результатов; <...> общие величины доходов и расходов выступают в качестве укрупненных факторов формирования чистой прибыли, их изменения – в качестве факторов изменения прибыли» [256, с. 183–184].

Таким образом, совершенно очевидно, что финансовый результат – это экономическая категория, которая образуется в результате соотношения доходов и расходов. В случае превышения доходов над расходами можно говорить о наличии экономической выгоды, т. е. положительном финансовом результате. Хотя само понятие «экономическая выгода» достаточно условно, и сложно отнести его к практике учетно-аналитической работы. Это продиктовано тем, что в большинстве случаев на предприятиях торговли нет уверенности в получении экономической выгоды. В некоторых случаях возможны ситуации убытков, когда товары просрочены, не соответствуют требованиям покупателей или если расходы на организацию торгово-технологических процессов значительно выше ожидаемых доходов, – тогда следует говорить об отсутствии «экономической выгоды».

Экономическую выгоду и прибыль можно принимать как синонимы, а доходы и расходы – как базовые составляющие, которые характеризуются положительным или отрицательным потоком денежных и других поступлений [133]; они же являются базовыми элементами учетно-аналитического обеспечения, которые рассматриваются как учетно-экономические категории в системе учета [153]; а также являются элементами отчетности [156, с. 29].

Общий механизм формирования экономической выгоды в практике учетно-аналитического обеспечения представлен в виде схемы (приложение Е). Углубленное понимание схемы механизма формирования экономической выгоды позволяет классифицировать доходы и расходы исходя из направления деятельности:

- доходы и расходы от основного вида деятельности;
- доходы и расходы от прочих поступлений.

Состав видов данной классификации достаточно подробно определен ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» и приведен в приложении Ж.

Таким образом, доходы и расходы – базовые дефиниции учетно-аналитического обеспечения; при этом «...доходы – важнейший фактор финансового результата, составляющий основу увеличения прибыли и собственного капитала»; в свою очередь, расходы «...связаны с формированием отчета о финансовых результатах и от их величины зависит наличие прибыли или убытка» [21, с. 48]. Поэтому полнота информации о доходах и расходах, которая сформирована в учетно-аналитическом обеспечении, имеет большое значение.

Прежде всего, доходы являются источником существования любого предприятия [12].

Без доходов нет прибыли, а без прибыли нет предприятия [155].

Доходы – важнейший показатель деятельности, от которого зависит результативность и эффективность функционирования, а также и перспективы развития [45].

Доходы – это денежные средства или материальные ценности, получаемые в результате какой-либо деятельности, за определенный период времени [124; 198].

Доходы – выручка от реализации, которая характеризует все доходы, полученные организацией за определенный период времени [62, с. 52].

В свою очередь, расходы представляют собой финансовые затраты на получение доходов в течение определенного периода [180; 95].

В большинстве случаев расходы рассматриваются как затраты по ресурсам или услугам, потребленным в процессе получения дохода [232, с. 15].

Расходы представляют собой «...ресурсы для зарабатывания доходов» [124, с. 173] или стоимость используемых ресурсов, которые полностью потрачены в течение определенного периода для получения доходов [98, с. 40].

Отношение к дефинициям доходов и расходов в учетно-аналитическом обеспечении определяется исходя из видов используемого учета. На современном этапе экономического развития и практики учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов сформировано устойчивое унифицированное отношение к исследуемым дефинициям, что достигнуто благодаря законодательной и нормативной регламентации бухгалтерского и налогового учета (приложение И).

Это обстоятельство дает возможность сузить круг изучаемых вопросов и более глубоко исследовать дефиниции доходов и расходов в управленческом учете.

Обзор экономической литературы позволяет говорить, что дефиниции доходов и расходов трактуются с разных точек зрения.

Так, А. Н. Азрилиян дает характеристику доходов, исходя из их роли в общем механизме предприятия, и определяет доходы как «...увеличение активов или уменьшение обязательств предприятия, которые вызваны обычной хозяйственной деятельностью и приводят к увеличению собственного капитала, в состав которого включается: выручка от реализации товаров и услуг, дивиденды, роялти, рента» [21, с. 88].

В свою очередь, Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский и Е. Б. Стародубцева определяют свое отношение к доходам как потоку денежных активов и иных ценностей, которые характеризуются определенной стоимостью, а именно это «...приток денежных средств или получение материальных ценностей, обладающих денежной стоимостью» [198, с. 61].

Ю. Л. Александров и Н. Н. Терещенко отдают предпочтение финансовой базе коммерческого расчета и определяют доходы как «...основу формирования прибыли торгового предприятия, которая является, в свою очередь, конечной це-

лью и движущим мотивом развития, источником формирования собственных финансовых ресурсов» [3, с. 18].

М. И. Кутер характеризует доходы как приток активов или уменьшение пассивов; при этом доходы увеличивают прибыль и, соответственно, капитал собственника в той части, которая образуется посредством взносов владельцев имущества за счет средств прибыли, оставшейся в распоряжении и переданной предприятию для расширения деятельности [124, с. 156].

Более обобщенно понятие доходов определяется как продукт деятельности предприятия [239, с. 231].

Таким образом, доходы – это широко используемое понятие, которое имеет многозначное употребление, хотя в основном рассматривается в качестве показателя деятельности за определенный период времени и характеризует конечные результаты.

Относительно определения понятия «расходы» также наблюдается наличие неоднозначной позиции в экономической литературе. Расходы являются обязательным условием получения дохода.

В словаре под редакцией А. Н. Азрилияна под расходами понимается «...перемещение средств в процессе хозяйственной деятельности, приводящее к уменьшению средств предприятия или увеличению его долговых обязательств» [21, с. 402].

Э. С. Хендриксен и С. Ф. ван Бреда определяют расходы как «...затраты определенного периода времени, документально подтвержденные и экономически оправданные, полностью перенесшие свою стоимость на реализацию за этот период, а также расходы являются операционными и внереализационными убытками» [239, с. 232].

А. Н. Кизилев и М. Н. Карасева под расходами понимают «...стоимость используемых ресурсов, которые полностью потрачены в течение определенного периода для получения доходов» [98, с. 40].

Г. С. Артемьева, Л. И. Гущина, Л. Ю. Красикова и др. определяют, что расходы относятся к категории текущих затрат и в системе экономических показателей признаются расходом по обычным видам деятельности [180].

Таким образом, для понятия «расходы» характерно «потребление», «использование» или «неблагоприятное движение ресурсов», но в любом случае расходы уменьшают доходы и прибыль предприятий. Как видно из представленных позиций, расходы – это сложная экономическая категория, которая является синтезом различных видов затрат.

Для исследования определений доходов и расходов была изучена научная литература по вопросам становления и развития зарубежной экономической научной мысли в отношении изучаемых понятий.

На развитие исследуемых явлений существенно повлияли положения Американской бухгалтерской ассоциации, Совета по разработке стандартов финансового учета и Совета по разработке принципов бухгалтерского учета (таблица 1).

Таблица 1 – Американская теория бухгалтерского учета¹

Автор	Доходы	Расходы
Американская бухгалтерская ассоциация (AAA)	...денежное выражение совокупности продуктов или услуг, переданных предприятием своим покупателям в течение некоторого периода времени	...определены как операционные затраты и убытки
Совет по разработке стандартов финансового учета (FASB)	...приток активов хозяйствующей единицы или погашение его кредиторской задолженности (или комбинация того и другого) в результате поставки или производства товаров, оказания услуг или других операций, составляющих ее основу деятельности	...выбытие или другое использование активов или образование кредиторской задолженности (или сочетание и того, и другого) в результате поставки или производства товаров, оказания услуг или выполнения других видов деятельности, составляющих продолжающуюся основную деятельность предприятия

¹ Составлено автором на основе исследования сущностных особенностей (генезиса) экономических категорий «доходы» и «расходы».

Продолжение таблицы 1

Автор	Доходы	Расходы
Совет по разработке принципов бухгалтерского учета (АРВ)	...увеличение активов или уменьшение кредиторской задолженности, признанные и измеренные в соответствии с общепринятыми учетными принципами, которые имели место в результате тех видов направленной на получение прибыли	...уменьшение активов или уменьшение дебиторской задолженности, признанные и измеренные учетными принципами, которые имели место в результате тех видов направленной на получение прибыли

Таким образом, прослеживается наличие разных позиций в отношении исследуемых понятий доходов и расходов. К числу наиболее убедительных и общепринятых положений следует отнести позиции, которые представлены общепринятыми принципами учета доходов и расходов.

Доходы и прибыль должны признаваться в учете и отчетности, если выполняются следующие условия:

- величина доходов должна быть измерена;
- оценка доходов должна быть достоверна, относительно свободна от предвзятости и обладать разумной степенью точности.

В свою очередь, расходы и убытки признаются понесенными в том отчетном периоде, когда экономические ресурсы используются при доставке или производстве товаров. Потребление экономических ресурсов в течение отчетного периода может быть признано в случае прямого или косвенного отношения к доходам, если выполняются следующие условия:

- величина расходов должна быть измерена;
- оценка расходов должна быть достоверна, относительно свободна от предвзятости и обладать разумной степенью точности.

Финансово-хозяйственная деятельность на предприятиях торговли характеризуется рядом особенностей, которые выражаются в торгово-технологических процессах. Совокупность этих процессов представляет собой последовательность взаимосвязанных операций, выполняемых работниками магазинов, которые направлены на доведение товаров до потребителей. В своей совокупности торго-

во-технологические процессы подразделяются на основные и вспомогательные (рисунок 5).

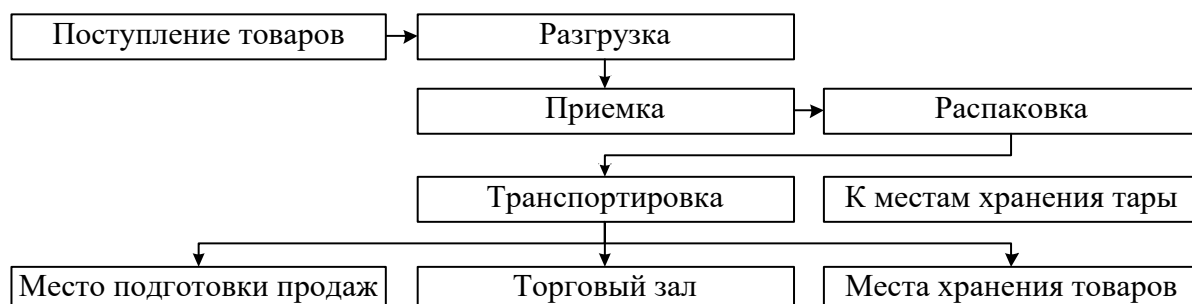


Рисунок 5 – Структура и последовательность торгово-технологических процессов предприятия торговли (магазина)¹

К основным торгово-технологическим процессам относятся продажа товаров и обслуживание покупателей, включая организацию покупательских потоков в торговом зале, выкладку товаров на оборудование, организацию расчетов за товары, оказание покупателям дополнительных торговых услуг. Вспомогательные торгово-технологические процессы имеют определенные особенности и заключаются в приемке товаров от поставщиков, доставке до места хранения и обеспечение соответствующих условий хранения, а также подготовке товаров к продаже и транспортировке в торговый зал [159].

Таким образом, специфичность доходов и расходов определяется отраслевой спецификой предприятий торговли. В момент продажи товаров устанавливается цена на реализуемые товары; при этом цена на товары обосновывается методом оценки суммы, которую можно получить от реализации, с учетом всех существующих расходов. Расходы всегда обусловлены затратами, которые выражены в стоимости приобретенных товаров для перепродажи, но сами товары представляют собой товарный запас, который отражается в активе баланса. Доходы всегда имеют место в результате деятельности, направленной на извлечение прибыли, и это является очевидным.

¹ Составлено автором.

Таким образом, доходы как продукт деятельности на предприятиях торговли всегда обусловлены сделкой купли-продажи; более того, доходы – это не денежные средства, но имеется необходимость уточнения поступления, признания и оценки доходов.

В отношении расходов можно сказать, что, с одной стороны, это неблагоприятное движение ресурсов, а с другой стороны, не каждое неблагоприятное движение ресурсов является расходами. По мнению большинства ученых, расходы – это часть затрат, которая определена в момент реализации для получения доходов, или «...часть затрат, которые понесло предприятие в связи с получением дохода» [98, с. 40]; или расходы – это «ресурсы для зарабатывания доходов в течение текущего периода» [265, с. 46].

Обобщая вышеизложенное, можно сказать, что по своей сути доходы и расходы – это прежде всего продукт деятельности, который обеспечивает прибыль, чистый доход предприятия.

Расходы на реализованные товары обуславливаются затратами на приобретение этих реализованных товаров и потреблением. При этом предприятия торговли, помимо расходов на закуп реализованных товаров, вынуждены нести расходы на организацию торгово-технологических процессов. Все это дает основание говорить о специфичности определений доходов и расходов на предприятиях торговли.

В отечественной экономической литературе специфичность определений доходов и расходов раскрывается в научных работах таких авторов, как Ю. К. Баженов, М. И. Баканов, И. А. Бланк, И. М. Дмитриева, Г. Г. Иванов, О. В. Ивашкевич, А. М. Магомедов, С. Е. Метелев, Л. Р. Смирнова, А. М. Фридман, Р. И. Шакланова и др.

Обзор взглядов разных авторов на определения доходов и расходов на предприятиях торговли представлен в таблице 2.

Таблица 2 – Обзор авторских определений исследуемых понятий

Автор	Доходы	Расходы
Ю. К. Баженов, Г. Г. Иванов [8]	Доходы – это поступление активов в торговую организацию; они являются финансовой основой, которая должна в целом обеспечить самофинансирование и самоокупаемость	Расходы – экономически оправданные затраты и издержки обращения; вложения средств в текущие операции
М. И. Баканов, И. М. Дмитриева, Л. Р. Смирнова и др. [263]	Доходы – прибылеобразующий показатель, источник формирования прибыли и добавочной стоимости; за счет доходов покрываются издержки обращения	Расходы – выраженные в денежной форме затраты живого и овеществленного труда, связанные с движением товаров от производителя к покупателю
И. А. Бланк [17]	Доходы предприятия торговли входят в состав розничного товарооборота; являются финансовой базой предприятия и представляют собой торговую надбавку (торговое наложение)	Текущие расходы (затраты, издержки обращения) – выраженные в денежной форме затраты трудовых, материальных и финансовых ресурсов на осуществление торгово-производственной деятельности предприятия
А. Н. Жилкина [72]	Доходы предприятия – выручка от продажи, которая состоит из себестоимости продукции с учетом управленческих и коммерческих расходов; главный вид дохода от текущей деятельности	Расходы исходя из экономического содержания, это затраты на производство и реализацию продукции, включаемые в себестоимость
Г. Г. Иванов [77]	Доходы – это возмещение текущих затрат и расходов на реализацию	Расходы – вложение средств в текущие операции; экономически оправданные затраты.
О. В. Ивашкевич [80]	Доходы – формируются за счет торговой наценки, которая характеризует валовый доход от продажи товаров	Расходы на продажу являются дополнительными к стоимости приобретаемых для розничной реализации товаров и необходимыми для ее осуществления
А. М. Магомедов [132]	Покрытие издержек и получение прибыли обеспечивает валовый доход – это есть выручка от реализации	Расходы фирмы – уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества), приводящее к сокращению капитала данного предприятия
С. Е. Метелев, В. П. Чижик [142]	Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов	Расходы – на осуществление торговой деятельности, выраженные в денежной форме, а также затраты трудовых, материальных и прочих ресурсов

Продолжение таблицы 2

Автор	Доходы	Расходы
А. М. Фридман [236]	Доходы представляют собой один из слагаемых результатов деятельности; сумма доходов должна превышать сумму расходов, чтобы получить прибыль для развития; сумма доходов предприятия торговли, представляет собой торговую надбавку (наценку)	Расходы торговых предприятий – это расходы по организации торгово-технологических процессов, продаже товаров населению составляют издержки обращения
Р. И. Шакланова, В. В. Юсова [252]	Понятие доходов, неотделимо от получения экономической выгоды в результате функционирования отрасли в виде создания валовой добавленной стоимости, за счет которой возвращаются потребленные авансированные ресурсы и материальные затраты	Расходы на закупку товаров, вспомогательных и упаковочных материалов и т. д. и прочие расходы

Таким образом, представленные научные взгляды в отношении определений доходов и расходов на предприятиях торговли носят общий характер, при этом отсутствует единая согласованная позиция, которая отвечала бы потребностям учетно-аналитического обеспечения на предприятиях торговли.

В практике учетно-аналитической работы на предприятиях торговли формируются специфические доходы. По мнению И. А. Бланка, «...сумма доходов торгового предприятия может быть получена из всех источников и по всем видам хозяйственных операций, что образует валовый доход» [18, с. 177]. На основе этого в учетно-аналитическом обеспечении доходы предприятия торговли классифицируются на следующие группы:

- доходы от реализации товаров и сопутствующих услуг – это суммы доходов от оптовой и розничной реализации (источником формирования является торговая надбавка);

- доходы от реализации продукции неторговой деятельности – формируются за счет реализации товаров, работ и услуг вспомогательных и обслуживающих производств;

- доходы от реализации другого имущества – основных средств, нематериальных активов и других видов материальных и финансовых активов предприятия;

- доходы от прочих операций – формируются за счет поступления средств, непосредственно не связанных с реализацией товаров и платных торговых услуг, другой продукции или имущества предприятия торговли (участие торгового предприятия в деятельности совместных предприятий и получаемый доход, представляет собой сумму процентов от прибыли).

В экономической литературе в отношении валового дохода предприятия торговли имеются различные позиции. Так, валовой доход на предприятиях торговли рассматривается как:

- часть стоимости товаров, создаваемой предприятием торговли [90, с. 240];
- разность между выручкой от продажи и покупной стоимостью товаров [168, с. 195];
- разность между товарооборотом, который определяется ценой продажи и оборотом по ценам закупа [183, с. 200];
- поступления от продажи товаров (характеризуются суммой денежных доходов, поступающих от реализации, что, в свою очередь, определяется показателем товарооборота) [18, с. 135].

В перечисленных позициях имеются упоминания о специфичном показателе – товарообороте, который можно рассматривать с различных точек зрения и с позиций разных экономических наук. Так, с позиции макроэкономического критерия товарооборот – это показатель объема потребления товаров населением территории, который характеризует объем продажи, а со стороны микроэкономического критерия товарооборот – критерий дохода, важнейший показатель деятельности торговых предприятий. Поэтому рассуждения о сущности товарооборота имеют особое значение и требуют дополнительных исследований в экономической науке.

Таким образом, основу формирования доходов на предприятиях торговли составляют поступления денежных средств от розничной продажи товаров насе-

лению территории, что является доходом от торговой деятельности. При этом следует обратить внимание на специфические черты доходов на предприятиях торговли.

Расходы на предприятиях торговли обусловлены «...издержками обращения, что связано с функционированием торгового капитала...» [95, с. 169], а также «...расходами по организации торгово-технологических процессов и продажи товаров населению составляют издержки обращения» [168, с.412]. При этом к издержкам обращения на предприятиях торговли относят расходы:

- по оплате труда наемных работников;
- по содержанию материально-технической базы;
- на хранение, подсортировку, обработку;
- упаковку и предпродажную подготовку товаров;
- на рекламу;
- на тару и прочие расходы [17, с. 226–227].

Принимая во внимание общие теоретические положения теории учета, изложенные в научных трудах Э. С. Хендриксена и С. Ф. Ван Бреды, «...расходы – это затраты для получения доходов» [239, с. 231], которые признаются в то же время, что и доходы, которые возникли благодаря этим расходам. Следовательно, расходы на предприятиях торговли уменьшают величину получаемого дохода и вследствие этого представляют собой неблагоприятное движение ресурсов, что в итоге приводит к определенному финансовому результату.

Говоря более точно, расходы на предприятиях торговли – это потребление ресурсов и использование товаров для перепродажи в целях получения дохода. В момент продажи на товары устанавливается цена, которая может быть получена при реализации, при этом имеется возможность оценки и сопоставления всех расходов, исходя из объема продажи и получаемых доходов.

Таким образом, понятия доходов и расходов – это учетно-экономические категории, которые являются значимыми на предприятиях торговли, при этом имеются различные варианты понимания их экономического содержания и роли в

учетно-аналитическом обеспечении. На рисунке 6 представлены основные сущностные особенности данных понятий.

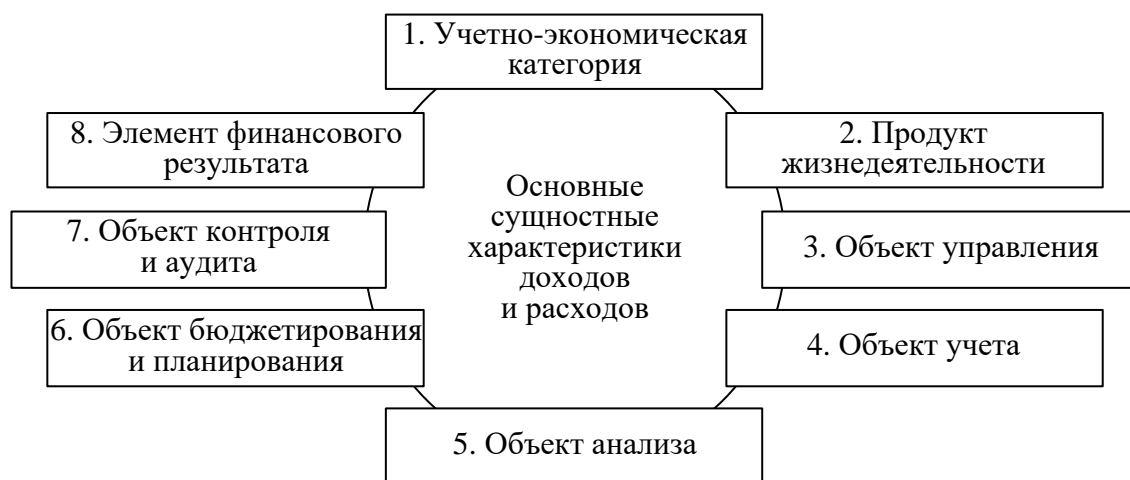


Рисунок 6 – Основные сущностные характеристики доходов и расходов на предприятиях торговли¹

Понимание сущностных характеристик доходов и расходов определяется следующим.

1. Доходы и расходы – это прежде всего учетно-экономические категории, которые формируются в результате осуществления бизнес-процессов на предприятиях торговли, которые в основном обусловлены видом деятельности, и их предметная сущность проявляется в сфере экономических отношений. Доходы выступают носителем экономической характеристики экономической выгоды, а расходы характеризуют выбытие экономической выгоды.

2. Доходы как продукт жизнедеятельности – источник существования предприятия торговли, что дает возможность осуществления финансово-хозяйственной деятельности, реализации бизнес-процессов и бизнес-планов на предприятиях торговли. В свою очередь, расходы – это активы (экономические ресурсы), которые обеспечивают получение соответствующего дохода и прибыли (или убытка, или безубыточности).

¹ Составлено автором.

3. Доходы как объект управления— это основной источник образования собственных средств предприятия торговли; источник чистых активов, который направляется на покрытие расходов, при этом должно обеспечиваться условие превышения доходов над расходами. Цель управления на предприятиях заключается в обеспечении платежного баланса, самоокупаемости и самофинансирования. Достижение этой цели становится возможным в случае сопоставления получаемых доходов с понесенными расходами.

4. Доходы и расходы как объекты учета определяются Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [162]. При этом в учетно-аналитическом обеспечении используются различные виды учета, что обусловливается потребностями пользователей информации и финансовых отчетов. Поэтому доходы и расходы для целей управления и принятия решений можно рассматривать с различных позиций и используемых видов учета (бухгалтерского, налогового, управленческого). При этом нельзя смешивать понимание доходов и расходов, исходя из видов учета. Но, как и любые ресурсы, учетно-экономические категории доходов и расходов обладают стоимостью, на которую оказывают влияние фактор времени и инфляция, что определяет необходимость учета.

5. Доходы и расходы также выступают как объекты анализа, что предусматривает степень влияния на результат деятельности на предприятиях торговли и выявление факторов, оказывающих не только положительное, но и отрицательное воздействие. Информация и финансовые отчеты о доходах и расходах, формируемые в учетно-аналитическом обеспечении предприятий торговли, являются основным источником информационного обеспечения анализа.

6. Доходы и расходы как объекты планирования обеспечивают процесс разработки плановых показателей и нормативов по обеспечению развития и достижению цели деятельности предприятий торговли. В свою очередь, доходы и расходы как объекты бюджетирования позволяют формировать различные сметы и бюджеты оперативного (краткосрочного) и стратегического характера.

7. Доходы и расходы как объекты контроля и аудита являются неотъемлемой частью контроля и аудиторской проверки, исполнения принимаемых реше-

ний и реализации плановых заданий, а также отдельных бизнес-процессов и бизнес-планов, что прежде всего сопряжено с их признанием, оценкой и определением налоговых обязательств. Причем контроль доходов и расходов в учетно-аналитическом обеспечении предприятий торговли может проявляться в разных формах (предварительный, текущий, последующий контроль).

8. Доходы и расходы являются основными элементами (составными факторами) финансового результата деятельности на предприятиях торговли. Показатель успеха финансово-хозяйственной деятельности – это величина доходов, которая превышает величину расходов за отчетный период.

С учетом выделенных сущностных характеристик экономическая сущность доходов и расходов для целей учетно-аналитического обеспечения предприятий торговли была сформулирована следующим образом:

- доходы на предприятиях торговли – сложная учетно-экономическая категория, которая является: продуктом жизнедеятельности и в связи с этим характеризуется денежным выражением совокупности товаров, переданных покупателям по ценам реализации этих товаров; объектом управления в целях определения перспективных направлений развития интересов собственников бизнеса; объектом систем бухгалтерского, налогового и управленческого учета для формирования различной информации в форме отчетов; объектом анализа для целей обоснованности принимаемых управленческих решений и плановых параметров, а также объектом возможных горизонтов планирования и бюджетирования величины доходов, которые должны быть достигнуты в результате финансово-хозяйственной деятельности, а также объектом контроля и аудита, что определяется ролью и значением доходов в экономическом процессе как основного источника формирования финансового результата;

- расходы – сложная учетно-экономическая категория, которая является: продуктом жизнедеятельности и в связи с этим характеризуется отрицательным потоком (в денежном выражении) совокупности товаров, переданных покупателям по ценам закупа и с учетом затрат для организации процесса продажи этих товаров; объектом управления в целях поиска альтернативных вариантов

оптимизации расходов в интересах собственников бизнеса; объектом систем бухгалтерского, налогового и управленческого учета для формирования различной информации в форме отчетов; объектом анализа для целей обоснованности принимаемых управленческих решений и плановых параметров, а также объектом возможных горизонтов планирования и бюджетирования величины расходов, которые должны быть достигнуты в результате финансово-хозяйственной деятельности, а также объектом контроля и аудита, что определяется ролью и значением расходов в экономическом процессе как составляющей финансового результата.

Резюмируя вышеизложенное, отметим, что для формирования научной позиции в отношении учетно-экономических категорий доходов и расходов требуется исследование отраслевых проблем, чему посвящен следующий раздел.

1.3 Отраслевые проблемы учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли розничного сегмента потребительского рынка

Сложность понимания информации, формируемой в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли, является основной проблемой управления. Исследованию и раскрытию проблемных вопросов и существующих противоречий в учетно-аналитическом обеспечении посвящены научные работы отечественных таких ученых, как В. В. Ковалев [104], М. Л. Пятов [197], Я. В. Соколов [214], К. Ю. Цыганков [242], К. Ю. Котова и В. А. Старкова [116], А. И. Нечитайло, Л. В. Панкова и И. А. Нечитайло [156] и др., которые в своих исследованиях упоминают о наличии противоречий «здорового смысла» [177, с. 490].

Еще в 1936 г., по мнению У. Пейтона и А. Ч. Литтлтона, центральной проблемой учетно-аналитического обеспечения выступает установление соответ-

ствия доходов текущего отчетного периода и расходов, определенных в этом же периоде, а также установление взаимосвязи в будущем между доходами и расходами [273]. В ходе разрешения этой проблемы бухгалтера сопоставляют фактические затраты и результаты. Некоторые затраты приносят результаты в настоящем, а некоторые в будущем. Это привело впоследствии к формированию общепринятых принципов бухгалтерского учета и развития теории финансовой отчетности.

По мнению Я. В. Соколова, «...бухгалтерская отчетность отражает факты хозяйственной жизни, имеющие место в прошлом, но смысл отчетности в том, чтобы дать возможность потенциальным пользователям принимать решения направленные на будущее» (цит. по: [196]). Таким образом, финансовые отчеты, формируемые в бухгалтерском учете, позволяют изучить закономерности финансового положения и достигнутого состояния доходов, расходов и финансовых результатов деятельности. Прошлые успехи в деятельности предприятий могут создавать иллюзии и слишком радужные надежды на будущее, а прошлые неудачи могут породить необоснованный пессимизм управления.

В учетно-аналитическом обеспечении в системе бухгалтерского учета формируется информация о доходах и расходах на основе норм ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации». Для целей формирования финансового результата применяется ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», что дает основание говорить о наличии взаимосвязи между системами бухгалтерского и налогового учета в учетно-аналитическом обеспечении предприятий торговли, однако эта взаимосвязь в большинстве случаев далека от реальности. Исчисление доходов, расходов и финансовых результатов в первую очередь сопряжено с определением налоговых обязательств по налогу на прибыль, а также анализом имущественного и финансового положения в динамике, что в большинстве случаев может вызывать сомнения. В учетно-аналитическом обеспечении достаточно часты ситуации, когда сумма доходов предприятия торговли превышает сумму, которую необходимо признать для целей исчисления налога на прибыль. В этом случае возникают разницы, которые в системе бухгалтерского учета отра-

жаются как активы. В отношении расходов тоже возможны такие ситуации, при этом расходы отражаются и как активы, если расходы по данным системы бухгалтерского учета меньше суммы расходов, сформированных в системе налогового учета. Возможны и обратные ситуации, когда сумма доходов, сформированных в системе налогового учета, больше суммы доходов, сформированной в системе бухгалтерского учета, либо когда расходы признаются в системе налогового учета в меньшей сумме, нежели в системе бухгалтерского учета.

В соответствии с изменениями в ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» постоянные налоговые активы и налоговые обязательства теперь переименованы в постоянные налоговые доходы и расходы. При этом постоянные налоговые расходы представляют собой сумму увеличения налоговых платежей отчетного периода, а постоянные налоговые доходы – сумму, уменьшающую налоговые платежи отчетного периода.

При этом суммы сложившихся временных разниц для отражения в бухгалтерском учете определяются балансовым методом; т. е. не по доходам и расходам, которые учитываются в бухгалтерском и налоговом учете, а по балансовой стоимости активов и обязательств, стоимость которых будет учитываться для расчета налоговых обязательств по налогу на прибыль. Тем не менее применение ПБУ 18/02 и толкование содержания отчета о финансовых результатах требует от учетно-аналитических работников и управленческого персонала достаточно высокой компетентности, что существенно увеличивает трудоемкость работ по формированию и анализу отчета.

Таким образом, налоговые доходы и налоговые расходы – это составные элементы финансового отчета, которые существуют как в бухгалтерском, так и в налоговом учете учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов предприятий торговли при исчислении налога на прибыль. Согласно п. 14 ПБУ 18/02 «суммы отложенных налоговых активов, т. е. налоговых доходов, приводит к уменьшению налоговых платежей в будущих отчетных периодах», а согласно п. 15 ПБУ 18/02 «суммы отложенных налоговых обязательств, т. е. налоговых

расходов, приводят к увеличению налоговых платежей в будущих отчетных периодах».

Следовательно, сумма отложенного налогового платежа определяется как «суммарное изменение отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств» за отчетный период. Сумма отложенного налогового платежа образуется в результате оценки доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете за отчетный период в учетно-аналитическом обеспечении. Другими словами, отложенный налоговый платеж в виде отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства формируют временные разницы (п. 9 ПБУ 18/02), под которыми следует понимать «...доходы и расходы, которые формируют бухгалтерскую прибыль или убыток в текущем отчетном периоде, а также налоговую базу по налогу на прибыль в другом, т. е. последующем отчетном, периоде». В п. 4 ПБУ 18/02 определено условие постоянных разниц доходов и расходов:

- во-первых, формирующие бухгалтерскую прибыль или убыток отчетного периода, но не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль как текущего отчетного периода, так и последующих отчетных периодов;
- во-вторых, учитываемые при определении налогооблагаемой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаваемые для целей бухгалтерского учета доходами и расходами как отчетного периода, так и последующих отчетных периодов.

Согласно п. 3 ПБУ 18/02 предприятия самостоятельно определяют способ учета налоговых разниц, что должно быть отражено в учетной политике.

В настоящее время не существует общепринятой методики ведения учета налоговых разниц, на основании которой учетно-аналитические работники могут квалифицировать и отразить в системе учета виды доходов и расходов, возникающие в результате налоговых разниц. Поэтому разрешение выделенного проблемного аспекта возможно благодаря практической методике ведения учета налоговых разниц в учетно-аналитическом обеспечении.

Возможность правильно квалифицировать и отражать возникающие виды налоговых доходов и расходов крайне важна для целей управления, поэтому дан-

ному аспекту необходимо уделять достаточное внимание. Таким образом, благодаря изменениям ПБУ 18/02 имеется возможность более глубоко анализировать факторы, которые могут оказывать влияние на финансовый результат деятельности, а также расширить классификационные признаки групп доходов и расходов на предприятиях торговли.

Исследование вопросов учета и анализа экономической сущности доходов и расходов дает основание говорить о необходимости уточнения и разъяснения ряда вопросов. Одними из наиболее важных являются понятия «товарооборот» и «торговая надбавка». Эти экономические категории имеют особое значение в практике учетно-аналитической работы на предприятиях торговли. Одной из проблем процесса интеграции доходов и расходов в учетно-аналитическом обеспечении предприятий торговли считается различие в применяемой терминологии. Поэтому для разрешения разногласий необходимо применять оптимальную научную позицию, которая основывается на общепринятой теории учета.

Данные рассуждения основаны на предположении, что учетно-аналитическое обеспечение доходов и расходов на предприятиях торговли – это прежде всего адекватная система информационного обеспечения, поиска новых подходов к разрешению возможных проблемных аспектов, а также принятия решения по координации и регулированию финансово-хозяйственной деятельности.

По мнению О. В. Ивашкевич, «...основным показателем финансово-хозяйственной деятельности на предприятиях торговли является товарооборот, который влияет на экономические показатели работы, такие как валовой доход, издержки обращения и расходы, маржинальный доход, прибыль и рентабельность [80, с. 81].

Противоречивость заключается в самом смысле понятия «товарооборот». Для целей экономической оценки товарооборот представляет собой:

- «...объем продажи товаров и реализации в денежном выражении за определенный период времени; рассматривается как макроэкономический показатель, позволяющий оценить характер распределения; показывает потребности и предпочтения, позволяет определить существенный уровень покупательной способности» [77, с. 44];

- «...процесс перемещения товаров от производителя к потребителю; экономический показатель, отражающий совокупную стоимость реализации, продажи» [74, с. 570];

- «...суммы продажи потребительских товаров за определенный период времени» с одной стороны, а с другой стороны как «...экономический процесс содержания продажи, который является основным оценочным показателем формирования ресурсного потенциала» [38, с. 135–136];

- «...реализация предметов потребления населению территории в обмен на денежные доходы» [205, с. 81];

- «...стоимость проданных населению потребительских товаров за наличный расчет, а также оплаченных по кредитным карточкам, по расчетным чекам банков, по перечислению денег со счетов...» [236, с. 164].

Таким образом, вышеизложенное дает основание говорить о наличии двух разносторонних позиций, когда объем реализованных товаров населению территории в денежном выражении – это, с одной стороны, показатель, характеризующий развитие отрасли и территории, а с другой – учетно-аналитическая категория, которая определяется как доходы предприятия торговли.

Ранее упоминалось, что денежные доходы от реализации товаров отражаются на синтетическом счете, который «...предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним» [168].

С учетом специфического аспекта исследования возможно принять позицию, которая заключается в следующем:

- во-первых, понятие «товарооборот» уместно употреблять при экономической и социальной оценке;

- во-вторых, для целей учетно-аналитического обеспечения более корректно использовать понятие «совокупный доход от продажи товаров».

Это объясняется тем, что для исчисления прибыли от продажи следует иметь в виду такой показатель, как совокупный доход от продажи товаров, без учета косвенных налогов, что дает основание для выделения учетно-экономиче-

ской категории, характеризующей совокупный доход от продажи товаров на предприятиях торговли. Данная позиция позволяет более убедительно характеризовать сложившиеся доходы на предприятиях торговли в розничном сегменте потребительского рынка. Это является очевидным, так как соответствует существующим положениям относительно экономической категории «доходы»:

- во-первых, при реализации товаров потребителям предприятия торговли имеют право на получение выручки – величины, которая характеризуется показателем совокупных брутто-доходов от продажи или брутто-доходов от основного вида деятельности, которые увеличивают актив предприятия, т. е. аккумулируется на расчетном счете или в кассе предприятия;

- во-вторых, имеется возможность определения и выделения налоговых обязательств, входящих в состав брутто-доходов, которыми являются косвенные налоги и акцизы, в результате чего имеется возможность формирования или выделения такого показателя, как совокупные нетто-доходов от продажи товаров;

- в-третьих, имеется возможность определения и сопоставления расходов, которые обусловили наличие брутто-доходов и нетто-доходов, исходя из правила соответствия расходов видам полученных доходов в объеме тех расходов, которые были направлены на закуп товаров для последующей перепродажи, а также расходов, связанных с организацией торгово-технологических процессов и управления на предприятиях торговли.

Все вышеизложенное позволяет урегулировать разногласия в понимании учетно-экономической категории доходов на предприятии торговли. При этом различаются такие виды доходов, как брутто-доходы и нетто-доходы от продажи. Взаимосвязь выделенных видов доходов схематично представлена на рисунке 7.

В экономической литературе торговая надбавка представляет собой «валовой доход предприятия торговли; отражает цену торговых услуг, т. е. долю торговли в розничной цене товара, которая предназначена для возмещения издержек обращения, уплаты налогов и образования прибыли торговой организации» [96, с. 29].

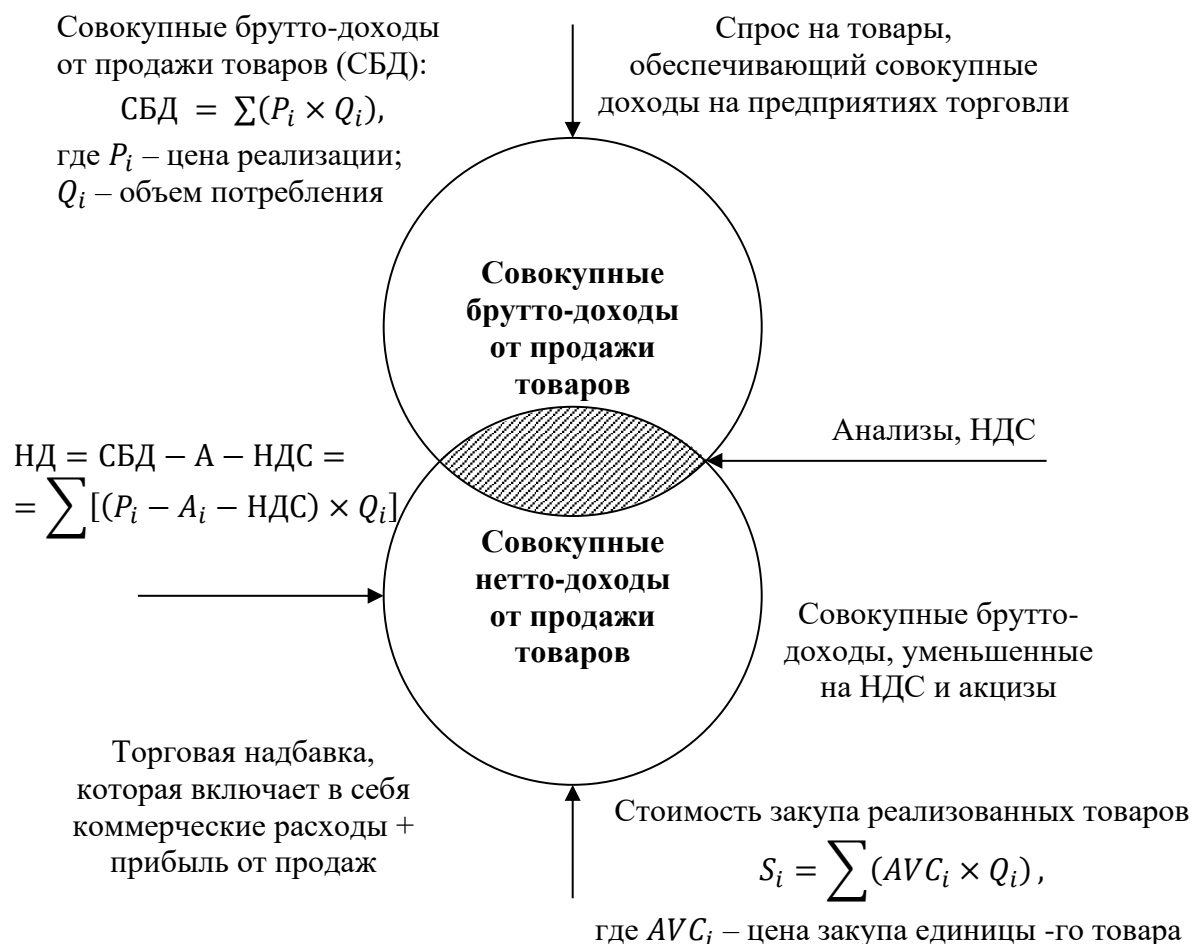


Рисунок 7 – Структурная схема зависимости совокупных брутто и нетто доходов от продажи товаров на предприятиях торговли¹

Валовые доходы от продаж включают в себя следующие элементы: 1) суммы издержек обращения или расходов связанных с реализацией товаров; 2) суммы налоговых платежей, входящих в цену реализации, непосредственно уплачиваемые за счет доходов; 3) суммы прибыли от реализации до вычета налогов [51, с. 185].

Уровень торговой надбавки (валового дохода) «устанавливается торговыми или иными предприятиями при реализации товаров; торговая надбавка предназначена для покрытия расходов торговых и иных предприятий, связанных с продажей и получением прибыли от операций» [74, с. 272].

Торговая надбавка является элементом цены продавца и обеспечивает возмещение всех затрат по продаже товаров и получению прибыли.

¹ Составлено автором.

В учетно-аналитическом обеспечении, по мнению Г. Г. Иванова, это «выручка, которая должна включать суммы возмещения расходов или издержек обращения» [77, с. 244].

Еще в советский период торговая надбавка обеспечивала «...нормальную рентабельность работы торговых предприятий и организаций. Сумма торговых надбавок, полученных от реализации товаров, образует валовый доход, который представляет отношение суммы валового дохода к товарообороту в процентах» [86, с. 226–227].

По мнению Н. И. Саталкиной, Б. И. Герасимова и Г. И. Тереховой, «торговая надбавка предназначена для возмещения издержек обращения и получения прибыли» [205, с. 69].

Таким образом, доходы от реализации товаров на предприятиях торговли характеризуются размером торговых надбавок, а содержание процесса управления этими доходами от реализации и сводится к обоснованию уровня торговой надбавки. Поэтому, для разрешения разногласия в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли, необходимо различать показатели, которые характеризует «торговую надбавку», как относительный показатель с одной стороны, а с другой стороны, как учетно-экономическая категория, которая характеризует сумму доходов от продажи. Причем связь, между выделенными категориями очевидна.

Определение суммы валового дохода на предприятиях торговли нормативно и законодательно не регламентируется, но в целях определения торговой надбавки руководствуются Методическими рекомендациями по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли [145]. Согласно этому документу предприятия торговли имеют возможность самостоятельно рассчитывать суммы торговой надбавки из любого возможного варианта, представленного ниже.

1. Способ расчета валового дохода по общему товарообороту. Согласно п. 2.2.3 Методических рекомендаций [145], под товарооборотом понимают общую сумму выручки (с учетом всех налогов).

Валовой доход (ВД) при этом определяется по следующей формуле:

$$ВД = ТО \times \frac{РН}{100}, \quad (1)$$

где ТО – общий товарооборот;

РН – расчетная торговая надбавка, рассчитываемая по формуле

$$РН = \frac{ТН}{100 + ТН}, \quad (2)$$

где ТН – торговая надбавка, %.

2. Способ расчета по ассортименту товарооборота. Согласно п. 12.1.5 Методических рекомендаций [145], валовой доход определяют по разным товарным группам (торговая наценка неодинакова).

$$ВД = \frac{T_1 \times РН + T_2 \times РН + \dots + T_n \times РН}{100}. \quad (3)$$

3. Способ расчета по среднему проценту. Согласно п. 12.1.6 Методических рекомендаций [145], валовой доход по среднему проценту нужно рассчитать по формуле

$$ВД = \frac{T \times П}{100}, \quad (4)$$

где П – средний процент валового дохода, вычисляемый по формуле

$$П = \frac{ТН_н + ТН_п - ТН_в}{Т + ОК} \times 100, \quad (5)$$

где ТН_н – торговая надбавка на остаток продукции на начало отчетного периода (сальдо счета 42);

ТН_п – торговая наценка на поступившие товары;

ТН_в – торговая наценка на выбывшие товары¹ (дебетовый оборот счета 42 «Торговая наценка» за отчетный период);

ОК – остаток на конец отчетного периода (сальдо счета 41).

¹ Под выбытием в данном случае понимают возврат товаров поставщикам, списание порчи и т. п.

4. Способ расчета по ассортименту остатка товаров. Согласно п. 12.1.7 Методических рекомендаций [145], расчет валового дохода по ассортименту остатка товаров осуществляется по формуле

$$\text{ВД} = (\text{ТН}_\text{н} + \text{ТН}_\text{п} - \text{ТН}_\text{в}) - \text{ТН}_\text{к}, \quad (6)$$

где $\text{ТН}_\text{н}$ – торговая надбавка на остаток товаров на начало отчетного периода (сальдо счета 42 «Торговая наценка»);

$\text{ТН}_\text{п}$ – торговая надбавка на продукцию, поступившую за отчетный период (кредитовый оборот счета 42 «Торговая наценка» за отчетный период);

$\text{ТН}_\text{в}$ – торговая надбавка на выбывшие товары (дебетовый оборот счета 42 «Торговая наценка»);

$\text{ТН}_\text{к}$ – наценка на остаток в конце отчетного периода.

Таким образом, для целей учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли будет целесообразно использовать показатель «торговая надбавка» как критерий оценки уровня доходов от реализации. При этом не надо смешивать понятия «доходы от реализации товаров» и «торговая надбавка». Торговая надбавка – это удельный показатель доходов, определить который возможно исходя из целевого ориентира:

Целевой ориентир – уровень цены товара:

$$y_{\text{тн}_1} = \frac{P_p - P_3}{P_3} \times 100, \quad (7)$$

где $y_{\text{тн}_1}$ – уровень торговой надбавки к цене закупа товаров для перепродажи, %;

P_p – планируемая цена реализации товаров потребителям, руб.;

P_3 – цена закупки единицы товара для перепродажи у оптового поставщика (или предприятия-товаропроизводителя), руб.

Целевой ориентир – текущие затраты предприятия торговли:

$$y_{\text{тн}_2} = (\text{ИО} + \text{АП}) \times \frac{100}{P_3} \times (1 - \text{НДС}), \quad (8)$$

где ИО – средняя сумма издержек обращения (на единицу реализуемого товара);

НДС – показатель налога на добавленную стоимость (коэффициент 0,2);

АП – сумма прибыли на единицу реализуемого товара, рассчитываемая по следующей формуле:

$$\text{АП} = \text{ИО} \times \frac{\text{У}_{\text{ДАП}}}{100}, \quad (9)$$

где $\text{У}_{\text{ДАП}}$ – уровень прибыли к издержкам обращения (устанавливается по каждой товарной группе).

Целевой ориентир – прибыль предприятия:

$$\text{У}_{\text{ТНЗ}} = (\text{АП}_{\text{цл}} + \text{ИО}) \times \frac{100}{P_3 \times (1 - \text{Н}_{\text{НДС}})}, \quad (10)$$

где $\text{АП}_{\text{цл}}$ – планируемая (расчетная) целевая прибыль на единицу реализуемого товара, рассчитываемая по формуле

$$\text{АП}_{\text{цл}} = \text{ИО} \times \text{КУДР}, \quad (11)$$

где КУДР – целевой уровень рентабельности издержек обращения (удельный показатель, выраженный десятичной дробью).

Доходы от реализации – это прежде всего обязательный элемент совокупных брутто- и нетто-доходов от продажи на предприятиях торговли, которые соответствуют объемам продаж, исходя из учетных данных, и характеризуется уровнем торговой надбавки. Показатель регулярного брутто-дохода на предприятиях торговли определяется как вся сумма доходов от всех видов розничных продаж, т. е. сумма поступившей выручки от реализации, которая соответствует произведению количества покупок (PF_i) и средней стоимости единицы покупки (SP_i). Тогда показатель совокупных брутто-доходов (СБД) от продажи можно представить в виде произведения:

$$\text{СБД} = \sum PF_i \times SP_i \times T_{\text{дн}}, \quad (12)$$

где $T_{\text{дн}}$ – количество дней в расчетном периоде.

В свою очередь, на показатель средней стоимости единицы покупки (SP_i), могут оказывать влияние следующие факторы:

$x^{(1)}$ – уровень занятости населения территории (статистическая информация по данным численности территории);

$x^{(2)}$ – доходы населения территории (статистическая информация по данным среднего уровня оплаты труда);

$x^{(3)}$ – склонность к потреблению (статистическая информация по данным среднего уровня оплаты труда);

$x^{(4)}$ – объем потребления или спрос на группы товаров по результатам анализа данных за предыдущие отчетные периоды;

$x^{(5)}$ – уровень инфляции (статистическая информация);

$x^{(6)}$ – коэффициент сезонности покупок (анализ данных за предыдущие отчетные периоды).

К числу наиболее проблемных аспектов учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли можно отнести выбор оптимального варианта учета расходов. Согласно ФСБУ 5/2019 «товары, приобретенные у других лиц и предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности организации, признаются запасами».

В учетно-аналитическом обеспечении товары для перепродажи – запасы признаются в бухгалтерском учете по фактической себестоимости, в которую включаются:

- суммы, уплаченные или подлежащие уплате поставщику (продавцу, подрядчику) при приобретении запасов;
- затраты на заготовку и доставку товаров для перепродажи до места их потребления;
- затраты по доведению товаров для перепродажи до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях;
- величина возникшего в связи с приобретением товаров для перепродажи оценочного обязательства по утилизации и восстановлению окружающей среды;
- проценты, связанные с приобретением товаров для перепродажи, подлежащие включению в стоимость инвестиционного актива.

Себестоимость товаров, предназначенных для перепродажи, на предприятиях торговли оценивается на отчетную дату по фактической себестоимости или чистой стоимости их продажи. Чистая стоимость продажи товаров определяется

предприятием торговли как предполагаемая цена, по которой имеется возможность продажи товаров в том виде, в котором обычно они продаются и в ходе обычной деятельности, за вычетом предполагаемых расходов, необходимых для подготовки к продаже и осуществления продажи.

Для целей бухгалтерского учета превышение фактической себестоимости товаров, предназначенных для перепродажи, над их чистой стоимостью продажи считается обесценением. Признаками обесценения товаров могут быть, в частности, моральное устаревание товаров, потеря ими своих первоначальных качеств, снижение их рыночной стоимости. В случае обесценения товаров предприятия торговли создают резерв под обесценение в размере превышения фактической себестоимости таких товаров над их чистой стоимостью продажи. При этом балансовой стоимостью товаров считается их фактическая себестоимость за вычетом данного резерва.

Если чистая стоимость продажи товаров, по которым признано обесценение, продолжает снижаться, то балансовая стоимость таких товаров уменьшается до их чистой стоимости продажи путем увеличения резерва под обесценение. Если чистая стоимость продажи товаров, по которым признано обесценение, повышается, то балансовая стоимость таких товаров увеличивается до их чистой стоимости продажи путем восстановления ранее созданного резерва, но не выше их фактической себестоимости.

Согласно п. 31 ФСБУ 5/2019 величина обесценения товаров, предназначенных для перепродажи, на предприятиях торговли признается расходом периода, в котором создан резерв под их обесценение. Предприятия торговли, использующие систему упрощенного учета, вправе оценивать товары для последующей перепродажи на отчетную дату по фактической себестоимости. В современных условиях хозяйствования предприятия торговли могут принять решение оценивать товары, предназначенные для перепродажи, по справедливой стоимости на отчетную дату. Тогда в качестве дохода или расхода отчетного периода признается разница между следующими величинами:

- справедливой стоимостью учитываемых товаров для перепродажи в момент их признания, а также последующие изменения этой стоимости;
- суммой расходов, подлежащих включению в фактическую себестоимость товаров для последующей перепродажи.

Если на предприятиях торговли приобретаемые для перепродажи товары оцениваются по продажной стоимости с отдельным учетом торговых наценок, то товары представляются в бухгалтерском балансе за их вычетом.

Для учета товаров, приобретаемых для дальнейшей перепродажи, на предприятиях торговли предусматривается использование синтетического счета 41 «Товары»; также для учета расходов на продажу используется синтетический счет 44 «Расходы на продажу», на котором могут быть отражены следующие расходы (издержки обращения): на перевозку товаров; на оплату труда; на аренду, на содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря; по хранению, подработке и подсортировке товаров; на рекламу; на представительские расходы; другие аналогичные по назначению расходы [169].

По мнению А. Ю. Соколова, «расходы предприятия торговли называют накладными расходами» [211, с. 5]; это расходы, которые связаны с продажами товаров и которые являются дополнительными к стоимости приобретаемых товаров для перепродажи [80, с. 49].

Исключительной особенностью накладных расходов является то, что они покрываются уровнем маржинальной прибыли, поэтому в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли этому аспекту уделяется достаточное внимание, что связано прежде всего с определением уровня торговой надбавки и доходов от реализации.

Таким образом, важным аспектом в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли является понимание сущности видов доходов и расходов, а также грамотное распределение расходов в соответствии с доходами (по товарным группам) и, следовательно, наличие возможности более точного учета и обоснованного расчета уровня торговой надбавки и безубыточности.

Следует отметить, что к числу наиболее важных, обсуждаемых, проблемных вопросов, которые находятся в центре внимания учетно-аналитического обеспечения, относятся:

- какой минимальный размер продаж товарной группы обеспечит безубыточность и планируемую прибыль от продаж;
- какие виды товаров или товарных групп наиболее рентабельны;
- как повлияют изменения объема продаж на финансовые результаты;
- как изменятся доходы от реализации товаров и финансовые результаты в случае изменения уровня торговой надбавки?

По мнению В. Э. Керимова, Е. В. Ивановой и Р. А. Сухова, под минимально допустимым размером продаж определенной товарной группы, или точкой безубыточности, понимается «достижение выручки, которая обеспечивает предприятию торговли зарабатывание прибыли» [96, с. 117].

В экономической литературе достаточно часто можно встретить и иное обозначение данного понятия. Так, С. А. Бороненкова склоняется к термину «точка критического объема продаж» [25, с. 327].

В свою очередь, И. А. Бланк указывает на «объем реализации, обеспечивающий безубыточную торговую деятельность» и определяет этот объем как «порог рентабельности» [18, с. 224].

Метод расчета безубыточного объема продаж основан на простейшем соотношении:

$$TR - VC = FC + PP, \quad (13)$$

где TR – доходы от продаж или выручка от продажи товаров, руб.;

VC – переменные расходы или себестоимость продаж, руб.;

FC – постоянные расходы или издержки обращения управления торгово-технологическими процессами, руб.;

PP – прибыль от продаж, руб.

Представленное соотношение дает возможность моделирования вытекающих зависимостей, которые представлены в приложении К.

Таким образом, определение минимально допустимого объема продаж позволяет аргументированно обосновать управленческое решение и разработать альтернативные варианты, позволяющие ответить на выделенные дискуссионные вопросы, возникающие в ходе формирования информации о доходах и расходах в учетно-аналитическом обеспечении предприятий торговли.

Резюмируя вышеизложенное, подчеркнем, что исследованные вопросы составляют теоретическую основу настоящей работы, что позволило сформулировать следующие научные положения:

1. Сформулированы теоретические положения понятия «учетно-аналитическое обеспечение»; уточнены и введены в научный оборот понятия, позволяющие сформировать целостное видение структуры и содержания учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли.

2. Исследована взаимосвязь доходов, расходов и финансовых результатов, что позволило сформулировать сущностные характеристики понятий доходов и расходов и выработать научные положения, обосновывающие применение данных понятий в учетно-аналитическом обеспечении предприятий торговли.

3. Проведено исследование проблемных аспектов в учетно-аналитической работе на предприятиях торговли, введено критериальное разграничение специфических отраслевых показателей.

Дальнейшее развитие учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли заключается в проработке вопросов методики учета и анализа доходов и расходов в системе управленческого учета.

Глава 2. Методика и методология учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли

2.1 Исследование принципов формирования учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли

В параграфе 1.1 было установлено, что учетно-аналитическое обеспечение доходов и расходов на предприятиях торговли включает в себя учетное обеспечение и аналитическое обеспечение, которое должно обеспечить реализацию функций управления. Также были охарактеризованы виды используемого учета и составляющие аналитического обеспечения, позволяющие сформировать необходимую информацию для заинтересованных пользователей. Для формирования такой информации в практике учетно-аналитической работы следует руководствоваться общеустановленными принципами.

Говоря о принципах формирования учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли, следует их классифицировать по видам системообразующих элементов:

- учет или учетные принципы, позволяющие сформировать системы видов используемого учета в учетном обеспечении;
- анализ или аналитические принципы, на основании которых осуществляется проведение аналитических процедур и обобщение полученных результатов.

Согласно международному словарю Вебстера принцип – «фундаментальная истина, из которой происходят все остальные или на которой основываются остальные доктрины... или предпосылки» [274].

Джордж Мэй считал, что принцип – это основной закон или правило, являющееся прочной основой практической деятельности [21, с. 7].

По мнению Я. В. Соколова, принцип является базовым положением, которое предопределяет все последующие из него утверждения [214, с. 30].

При разработке учетных принципов следует учитывать, что состав систем видов используемого учета в учетном обеспечении может изменяться. Поэтому будут изменяться и учетные принципы.

Таким образом, разработка принципов учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли имеет первостепенное значение. Поскольку блок учетного обеспечения включает три вида учета – бухгалтерский, налоговый и управленческий, выработка учетных принципов должна охватывать все возможные аспекты этих видов учета. При этом может возникнуть необходимость развития теоретических положений в отношении учетных принципов.

На сегодняшний день предприятия торговли Российской Федерации в своей практике учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов руководствуются общими принципами, которые отражены в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». В соответствии с п. 6 данного Положения учетная политика на предприятиях торговли должна обеспечивать:

- полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности – требование полноты;
- своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности – требование своевременности;
- бóльшую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов – требование осмотрительности;
- отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования, – требование приоритета содержания перед формой;
- тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца – требование непротиворечивости;
- рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины предприятия, а также требование рациональности, исходя из

соотношения затрат на формирование информации о конкретном объекте бухгалтерского учета и полезности этой информации [171].

Таким образом, в рамках системы бухгалтерского учета перечисленные принципы являются прежде всего важными, неоспоримыми требованиями, которые создают основу учетных принципов учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли.

В большинстве случаев предприятия торговли в своей практике учетно-аналитической работы не ограничиваются принципами, перечисленными в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации».

В приложении Л представлены возможные принципы, которые могут послужить доктриной при формировании информации в системе бухгалтерского учета – учетно-аналитического обеспечения на предприятии торговли. В представленном обзоре возможных принципов бухгалтерского учета следует обратить особое внимание на принципы, используемые в международной практике МСФО.

Профессор Н. Н. Хахонова отмечает, что принципы российских стандартов бухгалтерского учета незначительно отличаются от международных [238], а И. Н. Богатая указывает, что система бухгалтерского учета Российской Федерации дублирует положения МСФО [19].

Система налогового учета в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли, осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о доходах и расходах. Предприятия самостоятельно организуют систему налогового учета, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, то есть применения установленных положений последовательно от одного налогового периода к другому.

В соответствии с гл. 25 НК РФ принципами, которые лежат в основе учетного обеспечения соответствующей системы учета, являются:

- принцип денежного измерения;
- принцип имущественной обособленности;
- принцип непрерывности деятельности;
- принцип начисления;

- принцип последовательности применения норм и правил;
- принцип равномерности признания доходов и расходов.

Существенные особенности перечисленных принципов налогового учета представлены в приложении М.

Сравнение систем организации бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов, представленное в приложении Н, позволило сформировать суждение относительно важности информации, формируемой в рассматриваемых системах учетного обеспечения на предприятиях торговли, которое заключается в следующем.

Во-первых, бухгалтерский учет представляет собой ядро любой учетной системы учетно-аналитического обеспечения, вне зависимости от отраслевой принадлежности, организационной формы хозяйствования и масштабов деятельности. Он выступает основой для ведения налогового и управленческого учета в условиях формирования интегрированного учетно-аналитического обеспечения [223, с. 144].

Во-вторых, в системах бухгалтерского и налогового учета в учетно-аналитическом обеспечении на предприятиях торговли формируется полная и достоверная информация о доходах и расходах, которая используется как для целей управления, так и принятия решений.

В-третьих, существуют различия как по форме организации и ведения учета, хранения первичных документов, так и в отношении установленных положений учетной политики и отчетности. Некоторые существенные проблемные аспекты, которые возникают в системах бухгалтерского и налогового учета, описаны в параграфе 1.3.

В качестве наиболее прогрессивной системы учета следует рассматривать управленческий учет, отношение к которому трактуется по-разному, о чем свидетельствует наличие различных точек зрения, обзор которых представлен в приложении П.

В учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли управленческий учет представляет собой область специфических зна-

ний, которая реализует функцию управления, поэтому имеет самостоятельное значение в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов, что обеспечивает внутренних пользователей необходимой информацией и отчетами.

Следует признать, что в зарубежной практике учетно-аналитического обеспечения отношение к управленческому учету более серьезное. Примером может служить достаточно широкий перечень стандартов по управленческому учету Certified Management Accountant (CMA), разработанный американским Институтом управленческого учета (IMA) [269], а также наличием положения концепций US GAAP¹.

В стандартах управленческого учета US GAAP, разработанных институтом Global Management Accounting Principles, выделяется роль управленческого учета в системе управления предприятием, что определяется как неотъемлемая часть менеджмента, которая связана с выявлением, предоставлением и интерпретацией информации. В зарубежной практике учетно-аналитической работы управленческий учет выступает как инструмент поиска, анализа, передачи и использования финансовой и нефинансовой информации, связанной с принятием решений, для создания и сохранения стоимости бизнеса [268].

Британский институт стандартов British Standards Institute опубликовал стандарт PAS 1919 управленческого учета [272]. Стандарт позиционируется в качестве основы управленческого учета и руководства по наилучшим практикам. В нем изложены ключевые принципы управленческого учета, которыми являются:

- коммуникация, которая обеспечивает наилучшую точку зрения на решение вопросов и принятие решений;
- информация, которая позволяет пересмотреть и провести анализ прошлых, настоящих и будущих управленческих решений;
- влияние на создаваемую стоимость, что определяется в понимании стратегии организации и ее бизнес-модели;

¹ Общепринятые принципы бухгалтерского учета (Generally Accepted Accounting Principles, GAAP) – национальные стандарты бухгалтерского учета, применяемые в каждой стране в соответствии с национальным законодательством (например, существует термин Russian GAAP).

- ответственное руководство, которое создает доверие и балансирует, краткосрочные коммерческие интересы с долгосрочными интересами стейкхолдеров.

Тем не менее, принципы, изложенные в стандарте PAS 1919, можно расширить и конкретизировать. В таблице 3 представлена систематизация учетных принципов в зависимости от систем учета, использованных в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли.

Таблица 3 – Учетные принципы, используемые в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов¹

Принцип	Характеристика
Принципы бухгалтерского (финансового) учета	
1. Принцип объективности	Все хозяйственные операции должны отображаться в бухгалтерском учете методом сплошной записи на счетах, предусмотренных Планом счетов, в рублевом эквиваленте
2. Принцип двойной записи	Любое движение активов и пассивов предприятия отображается одновременно в дебете одного счета и в кредите другого на основании первичной документации
3. Принцип начислений	Информация отображается в учете по мере возникновения в том отчетном периоде, в котором была совершена, а не по факту оплаты
4. Принцип соответствия	Доходы предприятия должны быть соотнесены с расходами
Принципы налогового учета	
1. Принцип непрерывности	Учет доходов и расходов ведется непрерывно с момента регистрации предприятия до даты ликвидации снятия с налогового учета
2. Принцип временной определенности	Позволяет учитывать доходы и расходы как кассовым способом, так и методом начисления
3. Принцип последовательности	Указывает, что нормы и правила налогового учета последовательно применяются от одного налогового периода к другому
4. Принцип обоснованности признания доходов и расходов	Подразумевает, что налогоплательщик (предприятие) производит экономически оправданные и документально подтвержденные траты и в случае необходимости сможет доказать их обоснованность в соответствии с законодательными нормами (или нормами делового оборота)
5. Принцип равномерности признания доходов и расходов	Помогает распределить расходы равномерно, если договором предусмотрено получение доходов на протяжении более чем одного отчетного периода, при этом отсутствует поэтапная сдача товаров (работ, услуг)

¹ Составлено автором по: [33; 84; 87].

Продолжение таблицы 3

Принцип	Характеристика
Принципы бухгалтерского (управленческого) учета	
1. Принцип предоставления информации	Менеджерам предприятия торговли различных уровней предоставляется только необходимая информация, которая влияет на принятие решений
2. Принцип обоснованности расходов	Образование расходов должно быть обоснованным и способствовать возникновению прибыли предприятия, а не убытков
3. Принцип консолидации информации доходов и расходов	Консолидация сведений о доходах и расходах осуществляется в системе учета по центрам: доходов, расходов, прибыли
4. Принцип достижения и выполнения	Достижение выполнения производственных планов и смет является наиболее приоритетным, что позволяет оценивать и контролировать объемы продаж, а также доходы, расходы и прибыль каждой бизнес-единицы (магазина)

В основу экономического анализа деятельности предприятий торговли должны быть положены принципы, адекватные характеру и сущности изучаемых процессов и результатов деятельности. Исследование показало, что в отношении принципов экономического анализа нет единства мнений. Такое положение сложилось в результате наличия различных видов экономического анализа и отсутствия единства авторских взглядов.

С самого зарождения экономического анализа определенно намечалась целевая установка его применения как способа использования учетных данных для нужд хозяйственного руководства [42].

В общем понимании экономический анализ является одним из важных составляемых научно обоснованного планирования, регулирования и управления. Учет, не заверченный анализом, теряет всякий смысл и становится бесцельным [110].

В экономической науке существует множество научных принципов, которые накладывают отпечаток на само аналитическое исследование информации, сформированной в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли.

Так, С. А. Бороненкова и М. В. Мельник выделяют следующие принципы анализа: 1) принцип комплексности; 2) принцип коллективности; 3) принцип ве-

дущего звена; 4) принцип приоритета; 5) принцип оптимальной детализации; 6) принцип ранней диагностики; 7) принцип однократности учета; 8) принцип оптимальной последовательности; 9) принцип оптимального сочетания различных видов экономического анализа [23, с. 49–51].

В свою очередь, в монографии Ю. Н. Егорова выделены следующие принципы анализа: 1) нацеленность на эффективность; 2) научный характер; 3) комплексность; 4) системный подход; 5) объективность и точность; 6) преемственность; 7) действительность; 8) плановость; 9) оперативность; 10) демократизм; 11) практичность [69, с. 14–15].

По мнению Г. В. Савицкой, основа аналитического исследования должна соответствовать принципам: 1) научности; 2) комплексности аналитического исследования; 3) обеспечения системного подхода; 4) объективности; 5) действительности; 6) регулярности; 7) оперативности; 8) массовости (демократизма); 9) государственный подход; 10) эффективности [203, с. 8–9].

В. А. Чернов и М. И. Баканов склоняются к позиции, что для эффективного экономического анализа необходимы принципы: 1) целенаправленности; 2) реальности цели; 3) адекватности; 4) комплексности; 5) системности; 6) согласованности; 7) объективности; 8) своевременности; 9) сопоставимости [248, с. 24–25].

Таким образом, для выработки аналитических принципов экономического анализа необходимо руководствоваться научно обоснованным подходом, который принимается во внимание при построении учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли.

Существует множество взглядов на научные подходы к экономическому анализу. Одна из распространенных точек зрения в отношении экономического анализа основана на системном подходе, что нашло отражение в работах А. Д. Шеремета [257].

Но существует и другая точка зрения, суть которой не ограничивается использованием только системного подхода. Так, по мнению В. Л. Поздеева, каждый научный подход в экономическом анализе можно использовать отдельно, но

только совместное применение дает более полные аналитические результаты, что выражается в синергетическом эффекте [192].

Одним из прогрессивных направлений современного экономического анализа, является анализ устойчивого развития систем хозяйствования, что находит отражение в работах таких ученых, как Н. Э. Бабичева [7], Ф. Х. Доронина [63], Д. А. Ендовицкий [71], М. В. Панкратова [186], В. А. Чернов [247] и др. Перечисленные авторы однозначно склоняются к применению интегрированного научного подхода, который нацелен на усиление взаимосвязей между отдельными элементами системы.

Таким образом, исследование экономического анализа на предприятиях торговли показало, что аналитические принципы в учетно-аналитическом обеспечении определяются научным подходом к экономическому анализу. Наиболее правильная позиция в отношении аналитических принципов определяется видом используемого анализа в аналитическом обеспечении.

В учетно-аналитическом обеспечении предприятий торговли выделяются два основных вида экономического анализа: финансовый и управленческий.

Теоретико-методологические и практические аспекты выделенных видов анализа раскрываются в работах отечественных ученых-экономистов М. И. Баканова, И. Т. Балабанова, В. И. Бариленко, И. А. Бланка, С. А. Бороненковой, А. А. Бочарова, Д. Х. Бухаровой, Л. Т. Гиляровской, А. И. Гинзбурга, Л. В. Донцовой, Д. А. Евдовинцкого, О. В. Евфремовой, Н. Н. Илышевой, В. В. Ковалева, Л. И. Кравченко, С. И. Крылова, Э. И. Крылова, Н. П. Любушина, А. А. Максютова, М. В. Мельник, И. Е. Мизиковского, Н. С. Нечехиной, Н. А. Никифоровой, Л. Н. Павловой, В. В. Панкова, Г. Б. Полякова, В. М. Родионовой, Н. А. Русака, Г. В. Савицкой, Н. Н. Селезневой, Е. М. Сорокиной, Е. С. Стояновой, А. Ф. Черненко, В. А. Чернова, А. Д. Шеремета, Л. В. Юрьевой и др., а также в работах зарубежных ученых, таких как Л. А. Бернстайн, Ж. Ришар, Ю. Бридхем, Л. Гапенски, К. Други, К. Джей, Д. Хан, Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, В. Хойер, Р. Манн, Э. Майер, Р. Мюллендорф, М. Корренбауэр, Б. Нидлз, Н. А. Андерсон, Д. Колдуэлл и др.

Финансовый анализ – это прежде всего анализ бухгалтерской отчетности, который связан с исследованием финансового состояния и финансовых результатов деятельности [82, с. 6]; осуществляется инвесторами, поставщиками, контролирующими органами на основе публикуемой отчетности [6]; предусматривает установление взаимосвязей и взаимозависимостей между различными финансовыми показателями [118, с. 135]; может проводиться как внутренними, так и внешними пользователями на основании открытых данных [139, с. 12].

Со стороны внешнего пользователя целью финансового анализа, как правило, является установление возможностей выгодного вложения средств, чтобы обеспечить максимум прибыли и минимизировать коммерческие и финансовые риски [6].

С позиции внутренних пользователей анализ бухгалтерской отчетности выступает как инструмент выявления финансовых проблем и выбора направлений инвестирования капитала, а также прогнозирования отдельных показателей [61, с. 7].

На сегодняшний день в отечественной практике учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов сложилось два подхода к определению сущности финансового анализа. Первый подход определяется общими позициями управления с учетом влияния окружающей среды, что охватывает все разделы аналитической работы, которые входят в систему финансового менеджмента. Вторым подходом ограничивается анализом только бухгалтерской отчетности.

Придерживаясь мнения, что финансовый анализ в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли необходимо рассматривать как комплекс мероприятий по систематизации и аналитической оценке информации, сформированной в бухгалтерском учете уже прошлых событий, в большинстве случаев, аналитическая оценка может быть иллюзорной. Несмотря на это, результаты финансового анализа значимы для управления, они могут не только указать общие положительные тенденции, но и выявить отрицательные. При этом финансовый анализ доходов и расходов – это составной элемент, характеризующий финансово-хозяйственную деятельность и сложившиеся результаты.

При проведении финансового анализа доходов и расходов на предприятиях торговли необходимо учитывать следующие факторы.

Во-первых, деятельность предприятий торговли напрямую зависит от потребительского спроса и предпочтений населения территории. В связи с этим возникает необходимость изучения потребительского спроса и предпочтений, что не является предметом исследования финансового анализа. Следует учитывать и то обстоятельство, что на определенной территории, как правило, осуществляют финансово-хозяйственную деятельность аналогичные предприятия, которые являются конкурентами. Цены и ассортимент товаров, реализуемых конкурентами, также необходимо изучать, а в некоторых случаях возникает необходимость оценки конкурентных преимуществ или конкурентоспособности.

Во-вторых, организация эффективного учетно-аналитического обеспечения на предприятиях торговли предполагает формирование необходимой информации о торгово-технологических процессах и по направлениям различных финансовых аспектов финансово-хозяйственной деятельности.

Таким образом, финансовый анализ доходов и расходов на предприятиях торговли предназначен для получения комплексной оценки всех аспектов финансово-хозяйственной деятельности и торгово-технологических процессов, а также финансов, маркетинга, менеджмента, персонала и др. При этом результаты финансового анализа не будут удовлетворять в полной мере общие потребности пользователей. Поэтому и возникает потребность в управленческом анализе, который, по мнению многих экономистов, является комплексным анализом внутренних ресурсов и внешних возможностей предприятия.

Следует отметить, что управленческий анализ в большинстве случаев направлен на оценку текущего состояния бизнеса и оценку его сильных и слабых сторон, а также выявление стратегических возможностей [80].

По мнению С. П. Спиридонова, управленческий анализ является связующим звеном между информационными потоками и управленческими решениями [215, с. 13].

О. А. Шапорова и Е. А. Тюхова отмечают, что управленческий анализ – это часть стратегического менеджмента, которая направлена на выявление и детальное понимание стратегически важных аспектов деятельности и стратегических проблем на предприятиях торговли. В процессе такого анализа необходимо выявить соответствие внутренних ресурсов и возможностей бизнеса, стратегическим задачам [253]. По их мнению, «управленческий анализ, интегрирует три вида внутреннего анализа – ретроспективный, оперативный и перспективный, каждому из которых свойственно решение собственных задач» [253, с. 71].

Особенностью управленческого анализа является его ориентация только на руководство и управление на предприятиях торговли, при этом результаты управленческого анализа максимально конфиденциальны и имеют статус коммерческой тайны [251].

Л. В. Юрьева, О. В. Баженов и М. А. Казакова исследуют интегрированный управленческий анализ и выделяют общие принципы, к которым относят общие требования к экономическому анализу, и специфические принципы, такие как целостность внутрифирменного анализа и анализа внешнего окружения и принцип «равноправия» всех локальных видов управленческого анализа [266, с. 93]. Авторы отмечают, что опора на общие принципы не столько помогает аналитику сориентироваться в современных требованиях к выполнению аналитических процедур, сколько дезориентирует его [266, с. 92].

По мнению В. А. Кундиус, разработка и внедрение на предприятиях системы управленческого анализа может базироваться на следующих принципах:

- управленческий анализ выступает в единстве анализа производственных и финансовых показателей для принятия тактических и стратегических управленческих решений по эффективному функционированию предприятия в рыночных условиях;
- управленческий анализ должен быть комплексным, что предусматривает изучение экономической и технической сторон производства, а также взаимосвязей с социальными и природными условиями;

- принцип системности подразумевает комплексный анализ предприятия как единого целого;

- государственный подход к управленческому анализу предполагает выявление резервов рационального ведения хозяйства и использование ресурсного потенциала для удовлетворения общественных потребностей [122, с. 24–25].

В приложении Р представлен выполненный автором обзор аналитических принципов. Таким образом, исследование принципов финансового и управленческого анализа позволяет говорить о схожести принципов, исходя из того, что они являются видом экономического анализа. Обобщая все вышеизложенное, можно выделить наиболее важные принципы, которыми необходимо руководствоваться вне зависимости от вида экономического анализа (таблица 4).

Таблица 4 – Аналитические принципы, используемые в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов¹

Принцип	Характеристика принципа
Общие (необходимые) принципы	
1. Принцип научности	Использование достижений НТП и передового опыта, новейших методов экономических исследований и требований законов экономического развития
2. Принцип комплексности	Всестороннее исследование причинных взаимосвязей
3. Принцип системности	Исследуемый объект, как сложная динамическая система, состоящая из элементов
4. Принцип объективности	Результаты анализа должны быть конкретными и точными, основой которых является достоверная информация
5. Принцип экономичности	Затраты и расходы на проведение экономического анализа должны быть оправданы и многократны
Специфические принципы	
1. Принцип «ведущего звена»	Определение наиболее резервнoеmкого объекта (слабое звено)
2. Принцип оптимальной детализации анализа	Учитывается отраслевая и индивидуальная специфика предприятия
3. Принцип ранней диагностики	Предупреждение нежелательных явлений
4. Принцип оптимальной последовательности	Проведение анализа на всех стадиях торгово-технологических процессов

¹ Составлено автором по: [80; 87; 109].

В заключение данного параграфа следует отметить, что исследование принципов учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли позволило выработать видение учетных и аналитических принципов, что позволит сформировать адекватную, нужную учетную и аналитическую информацию для заинтересованных пользователей.

2.2 Методические подходы к формированию учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли

Учетно-аналитическое обеспечение доходов и расходов на предприятиях торговли включает в себя учетное и аналитическое обеспечение. Очень важно выстроить системное взаимодействие всех составляющих элементов, не исключая значимости ни одного из них, чтобы не снизить потенциал формируемой информации.

Следует отметить, что каждое предприятие торговли имеет свои особенности, поэтому очень важно разработать методические и организационные положения учетно-аналитического обеспечения с учетом этих особенностей.

В учетно-аналитическом обеспечении необходимо учитывать организационные и специфические характеристики хозяйственной деятельности предприятий торговли (рисунок 8), обусловленные используемым налоговым режимом, общая характеристика которых представлена в приложении С.

Специфические характеристики хозяйственной деятельности предприятий торговли определяют своеобразность учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов. Можно выделить следующие специфические характеристики:

- высокая конкуренция в розничном торговом сегменте и высокие риски торгового бизнеса;
- достаточное многообразие видов торговых структур;
- интеграционный характер предприятий торговли;



Рисунок 8 – Организационные и специфические особенности хозяйственной деятельности предприятий торговли, определяющие организационное построение учетно-аналитического обеспечения¹

- специфичность торговой услуги – розничных продаж;
- особенности организационной структуры торговых предприятий розничного сегмента потребительского рынка, которая также определяется рядом факторов;
- большая потребность в оборотных средствах на предприятиях торговли;
- специфичная структура доходов и расходов;
- достаточно быстрая окупаемость инвестиционных вложений в торговый бизнес;

¹ Составлено автором.

- зависимость деятельности от покупательной способности населения территории и др.

Обобщая вышеизложенное, можно отметить, что все выделенные особенности функционирования предприятий торговли в розничном сегменте потребительского рынка накладывают свой отпечаток на учетно-аналитическое обеспечение, в котором формируется различная информация о доходах и расходах, необходимая для пользователей.

Характеристика пользователей информации, формируемой в учетно-аналитическом обеспечении, представлена в приложении Т.

В состав информации, формируемой в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов, входят различные данные, сформированные в используемых видах учета, о которых упоминалось выше.

Таким образом, установлено, что в учетно-аналитическом обеспечении формируется только информация, необходимая заинтересованным пользователям, при всем многообразии которых приоритет отводится управлению на предприятиях торговли. Ограничиваясь выделенными видами учета, следует сказать, что вся информация, формируемая в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли, должна отвечать следующим требованиям:

- во-первых, информация должна быть релевантной, что предполагает ее полезное использование для получения планового результата деятельности на предприятиях торговли, что, в свою очередь, представляет собой документационное описание объектов и происходящих событий;

- во-вторых, информация должна быть надежной, без существенных ошибок и неопределенности;

- в-третьих, информация должна быть своевременной и пригодной для управления, что расширяет возможности ее использования в процессе управления и принятия решений пользователями этой информации на предприятиях торговли;

- в-четвертых, информация должна обладать свойствами аналитичности и предсказуемости доходов и расходов, что позволяет повысить вероятность релевантности плановых показателей и результатов деятельности;

- в-пятых, в отношении информации должно выполняться условие надежного и надлежащего ее использования, что определяется наличием обратной связи в продвижении и корректировке плановых показателей.

Для выявления потребности в информации необходимо учитывать вышеизложенные особенности предприятий торговли, а также современные тенденции в экономике, которые обусловлены развитием цифровизации общества, потребителей и др. Наиболее значимой для управления на предприятиях торговли является информация, сформированная в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов под влиянием двух групп факторов:

- субъективных, т. е. контролируемых менеджментом предприятий торговли; к таким факторам можно отнести компетентность работников, организационно-технический уровень управления и др.;

- объективных, которые неподконтрольны менеджменту предприятий торговли; к числу таких факторов можно отнести налоговые ставки, минимальный размер оплаты труда, стоимость привлеченных заемных ресурсов и др.

Таким образом, потребности в информации, формируемой в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли, разнообразны. К наиболее востребованной, имеющей для пользователей первостепенное значение можно отнести информацию о финансовых результатах деятельности, что определяется заявленной темой диссертационного исследования. Общепринято, что информация о финансовых результатах деятельности предприятий торговли формируется в результате влияния исследуемых учетно-экономических категорий, которые были подробно описаны в параграфе 1.2 диссертационного исследования. Поэтому в целях организации наиболее рационального учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли необходимо руководствоваться последовательностью действий:

1) выявить потребности пользователей в информации о доходах и расходах, что способствует формированию только нужной, необходимой и качественной информации;

2) выстроить оптимальную структуру и содержание учетно-аналитической работы, что полностью соответствует принципу экономичности организации учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли;

3) разработать организационно-технические и методологические положения по организации и ведению учетно-аналитической работы и учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов.

Потребность в информации, которая сформирована в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли, находится в прямой зависимости от уровня управления (рисунок 9).

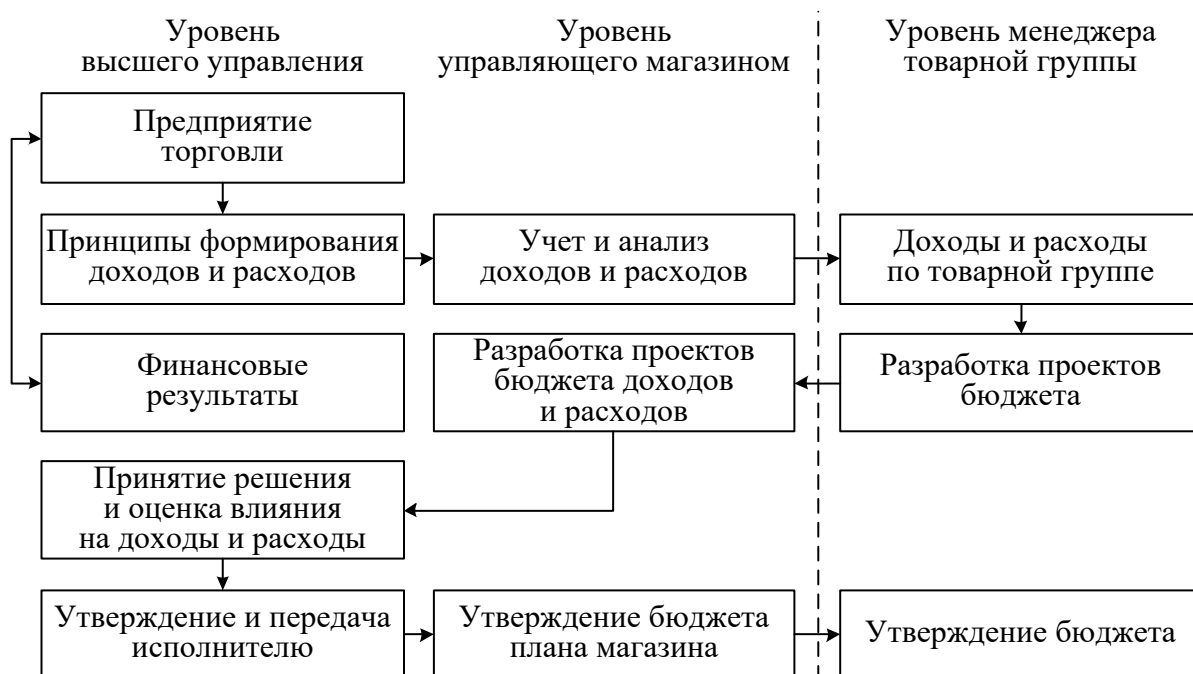


Рисунок 9 – Информационные потребности уровней управления на предприятиях торговли¹

На современных предприятиях торговли, по мнению большинства исследователей, приоритетной целью выступают интересы собственников бизнеса. Поэтому зачастую возникает проблема отношений собственников бизнеса и менеджмента. В учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли формируется только важная и необходимая информация, бла-

¹ Составлено автором.

годаря которой возможно разрешение проблемы отношений собственников бизнеса и менеджмента.

Всю совокупность информации, формируемой в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов, можно разделить по горизонтам планирования и соответствующим интересам на следующие виды:

- стратегическая, которая ориентирована на участие в реализации социальной политики государства и устойчивое развитие предприятия торговли;

- тактическая, ориентированная на поэтапное достижение стратегических целей деятельности предприятий торговли, которая оказывает гармоничное влияние по всем направлениям структурных единиц (магазинов), что обеспечивает формирование и анализ ежеквартальных, годовых и прочих отчетов, позволяющих судить о сложившихся доходах, расходах и финансовых результатах.

- оперативная, ориентированная на достижение тактических и среднесрочных программ развития и плановых показателей на предприятиях торговли, а также позволяющая сформировать аналитическое суждение при анализе ежедневных, еженедельных и ежемесячных отчетов о доходах и расходах.

Таким образом, структура и содержание учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли должны полностью соответствовать потребностям сформулированных выше целей пользователей. Поэтому в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли необходимо предусмотреть механизм формирования такой информации.

С учетом вышеизложенного можно говорить о группах информации, которая формируется в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли:

- первая группа – информация, которая формируется в системе бухгалтерского учета и включает в себя финансовые отчеты свободного доступа для пользователей. Такие финансовые отчеты широко используются внутренними и внешними пользователями для оценки финансового состояния и достигнутых результатов предприятия торговли. Преимуществом такой информации является ее унифицированность, что предопределяется отражением фактов хозяйственной жизни в со-

ответствии с нормативными предписаниями Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [162], ПБУ и ФСБУ, а также обязательным использованием унифицированных форм первичной учетной документации или, форм разработанных предприятием и утвержденных в учетной политике, а также унифицированной отчетности [166];

- вторая группа – информация, формируемая в системе налогового учета, которая представляет собой «...обобщенную информацию для определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль, исходя из данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным налоговым законодательством» [229, с. 11];

- третья группа – информация, которая формируется в системе управленческого учета и используется для оперативного, текущего и стратегического управления на предприятиях торговли. В сравнении с информацией, которая формируется в системах финансового и налогового учета, эта информация обладает рядом преимуществ: 1) в управленческом учете вся информация о доходах и расходах не только представлена в стоимостном выражении, а также достаточно подробно раскрывается с позиции аналитических составляющих, что позволяет изучать тенденции изменения объемов продаж по ассортименту, товарной номенклатуре и др.; 2) периодичность представления информации, сформированной в управленческом учете, в достаточной мере соответствует потребностям пользователей [18, с. 79].

Такая позиция подтверждается мнением большинства ученых-экономистов и учетно-аналитических работников, считающих, что предназначение управленческого учета заключается в «...обеспечении достоверной информацией менеджеров организации, ответственных за достижение конкретных результатов работы» [115, с. 21].

Методические подходы к формированию учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли в полной мере раскрываются в организационно-технических и методологических положениях. Такие положения представляют собой инструктивные указания по организации и ведению учетно-аналитической работы и учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов,

что предполагает процесс создания единого документа, в котором раскрываются основные правила организации учета и техники его ведения. Таким документом, по мнению большинства ученых, является учетная политика, которая представляет собой совокупность способов ведения бухгалтерского учета. «...Предприятия самостоятельно формируют учетную политику; руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами» [162].

Учетная политика является обязательным регламентирующим документом, который раскрывает пользователям, т. е. учетно-аналитическим работникам, «...особенности бухгалтерского, налогового учета... в конкретном отчетном периоде» [153].

В учетной политике утверждаются следующие обязательные составляющие, которые позволяют грамотно формировать информацию в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов:

- рабочий план счетов учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных учетных документов;
- регистры бухгалтерского учета;
- формы документов для внутренней отчетности;
- порядок проведения инвентаризации;
- способы оценки объектов учета;
- правила документооборота;
- технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации учета [171].

Таким образом, учетная политика на предприятиях торговли обеспечивает механизм функционирования учетно-аналитической работы и определяет требования к учетно-аналитическому обеспечению доходов и расходов. Это позволяет формировать и в максимальной степени использовать информацию для целей

управления и принятия решений на предприятиях торговли. При этом следует отметить, что не существует универсальной учетной политики для всех предприятий торговли. Как справедливо отмечают А. Н. Гомбоева и Н. Г. Гомбоева, «...существование множества видов учета... призвано в максимальной степени удовлетворить интересы различных групп пользователей учетной информации, что, в свою очередь, предопределяет учетную политику» [53, с. 103]. Каждое предприятие самостоятельно разрабатывает учетную политику, которая обеспечивает требования ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» [171].

В большинстве случаев учетная политика сформирована как единый документ с различными разделами и подразделами. В связи с этим следует увеличить количество разделов учетной политики, что обусловлено видами систем используемого учета в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли, т. е. учетная политика расширяет методологические границы формирования информации благодаря включению в нее методического раздела «Учетная политика для целей управленческого учета». По мнению Н. П. Кондракова и М. А. Ивановой, учетная политика для целей управленческого учета – это принятая совокупность способов ведения учета и составления отчетности [108, с. 71].

В свою очередь, М. С. Кузьмина определяет учетную политику для целей управленческого учета, как совокупность регламентированных внутрифирменных процедур информационного обмена, направленных на принятие управленческих решений для достижения целей [121, с. 73].

По мнению профессора В. Ф. Паля, учетная политика для целей управленческого учета должна включать следующие элементы:

- обоснованную структуру внутрихозяйственного управления по центрам ответственности, бизнес-процессам, сегментам деятельности;
- сметы и бюджеты для структуры управления с инструкциями исполнителям по их составлению;
- план счетов управленческого учета, адаптированный к структуре внутрихозяйственного управления;

- методические указания по ведению счетов управленческого учета в соответствии с согласованным планом счетов;
- формы внутренней отчетности и методические указания по их составлению, представлению и анализу;
- методы нормирования издержек обращения, учета и анализа отклонений от норм с необходимыми инструкциями исполнителям;
- методы калькулирования по прямым и полным издержкам с распределением расходов по функциям;
- методы трансфертного ценообразования, инструкции исполнителям;
- план документооборота [183].

Г. В. Левшин рекомендует при разработке учетной политики для целей управленческого учета решить следующие задачи: выделение и описание объектов управленческого учета; классификация объектов управленческого учета; разработка порядка отражения операций в регистрах и отчетности управленческого учета [129]. В отечественной экономической науке распространено мнение, что в основу разработки положений учетной политики для целей управленческого учета возможно заложить принципы МСФО, поскольку «...имеется нечто общее – использование данных финансового учета, которые могут применяться заинтересованными пользователями отчетности для принятия решений» [158, с. 23].

В документе «Концептуальные основы финансовой отчетности» определено, что цель отчетности «заключается в предоставлении финансовой информации об отчитывающейся организации, которая является полезной» [111, с. 4]. Это является очевидным, сформированная информация в управленческом учете, должна быть полезной [210].

В связи с вышеизложенным управленческий учет на предприятиях торговли, как и другие виды учета, является приоритетным, находится в центре внимания управления и на пересечении направлений научного познания учетно-аналитического обеспечения и финансового менеджмента, объединяя финансовые и нефинансовые факторы. Результатом управленческого учета являются структу-

рированные управленческие решения, которые направлены на достижение стратегической цели деятельности.

Руководствуясь принципами МСФО, можно сказать, что любая отчетность предназначена для удовлетворения потребностей пользователей. При этом отчетность, сформированная в управленческом учете, в большей степени соответствует потребностям пользователей. Принятие решения на основе аналитического заключения, сформированного на информации управленческого учета, а не на основании домыслов, способствует реальным достижениям.

Процесс формирования учетной политики для целей управленческого учета с использованием МСФО можно представить как последовательность этапов (таблица 5).

Таблица 5 – Этапы формирования учетной политики для целей управленческого учета с использованием МСФО¹

Этап	Содержание этапа (разработки)
1. Определение цели формирования учетной политики	Определение достоверной, качественной информации о доходах и расходах, финансовых результатах (в разрезе предприятия торговли, по бизнес-единице, по бизнес-процессу, по товарной группе)
2. Систематизация и изучение документов регламентирующих учетную политику	Анализ отечественной практики управленческого учета
	Анализ действующих МСФО
	Анализ зарубежного стандарта управленческого учета PAS 1919
3. Анализ факторов оказывающих влияние на формирование информации и доходах и расходах	Анализ факторов внешней финансовой среды непрямого влияния
	Анализ факторов внешней финансовой среды непосредственного влияния
	Анализ факторов внутренней финансовой среды
4. Выбор варианта ведения управленческого учета	Обособленное ведение управленческого учета в учетно-аналитическом обеспечении
	Ведение управленческого учета в интегрированной системе учета учетно-аналитического обеспечения

¹ Составлено автором.

Продолжение таблицы 5

Этап	Содержание этапа (разработки)
5. Элементы учетной политики для целей управленческого учета	Организационный аспект учетной политики управленческого учета
	Технический аспект учетной политики управленческого учета
	Методический аспект учетной политики управленческого учета
6. Согласования и утверждения	Согласование проекта учетной политики для целей управленческого учета (по МСФО)
	Корректировка положений (в случае доработки)
	Принятие и утверждение учетной политики для целей управленческого учета

Таким образом, разработка учетной политики для целей управленческого учета на предприятиях торговли представляется как сложный многоэтапный процесс. При этом учетная политика как отдельный организационно-технический раздел должна содержать информацию о выбранных вариантах учета в системах учета учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли.

Мы придерживаемся точки зрения, что учетная политика для целей управленческого учета на предприятиях торговли должна включать наиболее важные элементы структуры – организационно-технический аспект и методический аспект, хотя в экономической науке присутствуют и другие мнения. Так, Ю. И. Сигидов и А. А. Адаменко полагают, что учетная политика для целей управленческого учета должна состоять из трех разделов: методического, технического, организационного [207]. М. А. Вахрушина аналогично выделяет три составляющих элемента учетной политики для целей управленческого учета [41].

В свою очередь, Е. Н. Кузнецова характеризует учетную политику для целей управленческого учета с позиции взаимосвязанных элементов, среди которых выделяет следующие: 1) нормы и правила ведения управленческого учета; 2) формы документов и график документооборота; 3) план счетов управленческого учета; 4) классификаторы доходов и расходов в управленческом учете; 5) методы учета и

оценки объектов учета; 6) автоматизация управленческого учета; 7) система контроля [119].

По мнению И. Ю. Цыгановой, содержание учетной политики для целей управленческого учета должно предусматривать вводный раздел; организационно-технический раздел и методический раздел [243, с. 17].

М. С. Кузьмина склоняется к более развернутой позиции и говорит о необходимости наличия следующих элементов учетной политики для целей управленческого учета: 1) общие положения; 2) базовые принципы и понятия; 3) организационные основы; 4) методические аспекты; 5) технические аспекты [121].

Таким образом, анализ различных точек зрения в отношении содержания учетной политики для целей управленческого учета позволяет увидеть общность положений и содержательных элементов. Различия заключаются в том, что одни авторы показывают структурные элементы учетной политики развернуто, а другие – в более сокращенном варианте.

В организационно-техническом разделе положения об учетной политике на предприятиях торговли раскрываются структурные элементы, ряд которых предусматривает методические положения. Общая структурная схема формирования учетной политики на предприятиях торговли представлена на рисунке 10.

В представленной схеме выделяются значимые элементы. Первый элемент – организационная структура бухгалтерской службы, которая является функциональным подразделением на предприятиях торговли. Ее целями являются:

- формирование документированной и систематизированной информации об объектах бухгалтерского учета, которые определены Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». В соответствии с п. 5 данного закона объектами бухгалтерского учета являются: факты хозяйственной жизни; активы; обязательства; источники финансирования деятельности; доходы; расходы; иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами [162];

- составление отчетности на основе этой информации, что позволяет раскрыть финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств на предприятиях торговли.



Рисунок 10 – Структурная схема составных элементов учетной политики на предприятиях торговли¹

Состав задач и обязанностей бухгалтерской службы представлен в приложении 5. Таким образом, организационная структура бухгалтерской службы и ее количественный состав зависят от различных факторов: структуры самого предприятия торговли, особенностей торгово-технологических процессов, объема объектов учета, квалификации учетных работников и автоматизации учетных работ и др.

Второй элемент – организационно-технологические положения. Данный структурный элемент также включает несколько разделов. В первом разделе представлены основные положения, определяющие порядок или общие правила

¹ Составлено автором.

формирования информации в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов, что представлено следующими положениями:

- положение об обработке учетной информации, включающее в себя процедуры по отражению фактов хозяйственной деятельности в учетном обеспечении;
- положение о проведении инвентаризации, которое должно быть разработано в соответствии со ст. 11 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ; в этом положении должны быть установлены случаи проведения инвентаризации, ее порядок и сроки, а также приведен перечень объектов учета подлежащих инвентаризационной проверке;
- положение о внутреннем контроле и аудите, которое разработано на основании указаний Банка России от 07.05.2018 № 4792-У «О требованиях к порядку осуществления организатором торговли внутреннего контроля и внутреннего аудита» [165];
- положение по документам и документообороту, которое должно соответствовать нормам ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете», утвержденного приказом Минфина России от 16.04.2021 № 62н [176].

Таким образом, первый раздел структурного элемента организационно-технологического положения охватывает нормативно-методическое обеспечение, которое устанавливает требования к формируемой информации в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли.

Второй раздел организационно-технического положения учетной политики включает в себя специфические вопросы формирования информации о доходах и расходах в различных системах учета.

Третий раздел организационно-технического положения учетной политики раскрывает виды отчетов формируемых в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли. Финансовые отчеты, формируемые в учетно-аналитическом обеспечении, должны быть ясными и понятными. Отчеты, формируемые в системе управленческого учета, способствуют расширению информации о доходах, расходах и финансовых результатах.

Таким образом, формирование учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли целесообразно осуществлять с использованием описанных выше структурных элементов. При этом необходимо выявить потребности пользователей в аналитической информации для целей создания наиболее качественных финансовых отчетов.

В свою очередь, аналитическое обеспечение включает различные методики внешнего и внутреннего анализа. Финансовый анализ доходов и расходов на предприятиях торговли осуществляется с использованием экономико-математических методов. Необходимым информационным обеспечением финансового анализа доходов и расходов выступает традиционная форма отчета о финансовых результатах. Данный финансовый отчет ставит в соответствие все статьи расходов всем статьям доходов. Валовая прибыль, рассматривается как показатель сложившихся доходов от продаж. Вся совокупность расходов разделяется на две составляющие: 1) сумма расходов, которая обусловила получение сложившихся доходов всего или суммы выручки от продажи товаров, и 2) сумма расходов, которая способствовала реализации торгово-технологических процессов и управления на предприятиях торговли.

Необходимым условием проведения финансового анализа отчета о финансовых результатах остаются традиционные технические приемы финансового анализа, развитые в зарубежной методологии такими авторами, как Т. П. Карлин, Дж. Кеннон, А. Р. Макмин, Э. Хелферт, и отечественными учеными В. Г. Артеменко, М. И. Бакановым, С. А. Бороненковой, В. В. Бочаровым, Г. П. Герасименко, Л. Т. Гиляровской, Л. В. Донцовой, Д. А. Ендовицким, О. В. Ефимовой, Н. Н. Илышевой, В. В. Ковалевым, С. И. Крыловым и др.

Задачи финансового анализа определяются принятыми решениями пользователей, которые обуславливают выбор используемых методик. В зависимости от задач финансового анализа возможно использовать различные его виды:

- экспресс-анализ – предназначен для получения общего представления о финансовом положении предприятия на основе форм внешней бухгалтерской отчетности;

- комплексный финансовый анализ – предназначен для получения комплексной оценки финансового положения на основе форм внешней бухгалтерской отчетности, а также расшифровок статей отчетности, данных аналитического учета, результатов внешнего аудита и др.;

- финансовый анализ как часть общего исследования бизнес-процессов на предприятиях – предназначен для получения комплексной оценки всех аспектов деятельности (финансов, снабжения, сбыта, маркетинга, менеджмента, персонала и др.);

- ориентированный финансовый анализ – предназначен для решения приоритетной финансовой проблемы предприятия (например, снижения уровня платежеспособности);

- регулярный финансовый анализ – предназначен для постановки эффективного управления финансами предприятия на основе ежеквартальных или ежемесячных отчетов;

- маркетинговый анализ – используется для изучения внешней среды функционирования предприятий.

По мнению З. В. Удаловой, необходимо отдавать предпочтение «...системному, комплексному изучению и обобщению влияния факторов на результаты деятельности...с целью нахождения путей повышения эффективности» [223, с. 186].

В свою очередь, Н. Н. Илышева и С. И. Крылов предполагают реализацию последовательности аналитических процедур для комплексного исследования: 1) экспресс-анализ; 2) углубленный анализ; 3) обобщение результатов; 4) прогнозирование [82].

Таким образом, анализ доходов и расходов может быть осуществлен в разрезе различных видов анализа, при этом аналитик использует определенные методы изучения информации в рамках реализации методики.

В. Р. Банк, С. В. Банк, А. В. Тараскина, В. В. Бочаров и др. в своих работах говорят о традиционных или общепринятых методах финансового анализа, к которым относят: горизонтальный анализ, вертикальный анализ, трендовый анализ,

сравнительный анализ, факторный анализ, анализ относительных показателей (коэффициентов) [10; 28].

В свою очередь, А. В. Белоусова, М. Н. Витченко, В. В. Ковалев, Т. Г. Романова, Т. В. Романова и др. выделяют группы формальных и неформальных методов финансового анализа.

Л. С. Богданова, Е. Ф. Ляшко, В. П. Махитко и др. отдают предпочтение методам оптимального программирования, а также экономическим и статистическим инструментам [18].

В. Г. Когденко предлагает использовать такие методы, как метод сравнения, горизонтальный анализ, вертикальный анализ, предельный анализ, балансовый метод, метод коэффициентов, метод факторного анализа, метод экспертных оценок, логический контроль, метод ситуационного анализа [105].

Наиболее используемые методические приемы в финансовом анализе, по мнению С. И. Крылова, это способы абсолютных, относительных и средних величин; а также сравнение, группировка, графический, табличный, балансовый, способ цепных подстановок, способ абсолютных разниц [118, с. 10].

М. В. Мельник и О. В. Ефимова склоняются к позиции, что в аналитической практике вне зависимости от вида анализа применяются стандартные методы, к которым относятся горизонтальный и вертикальный анализ, который выполняется в аналитических таблицах с помощью относительных показателей динамики [6, с. 207].

Таким образом, визуализация результатов анализа перечисленных методов обеспечивает наиболее эффективную форму демонстрации общей тенденции изменения исследуемых показателей. При построении аналитических таблиц необходимо учитывать содержание отчета о финансовых результатах, а также сочетание абсолютных значений анализируемых показателей, по которым рассчитываются отклонения абсолютных и относительных показателей динамики. Обобщение результатов горизонтального и вертикального анализа может быть представлено в различных вариантах. В приложении 5 приведен один из вариантов обобщения результатов горизонтального и вертикального анализа.

Г. В. Савицкая отдает предпочтение анализу финансовых результатов и выделяет два направления: анализ финансовых результатов от реализации и анализ прочих финансовых результатов, в связи с чем анализ доходов и расходов рекомендуется проводить в соответствующих разрезах. При этом особое значение следует уделять методике маржинального анализа финансовых результатов, который можно признать методом управленческих расчетов содействия доходу [203, с. 275–389].

Выявление причинно-следственных связей позволяет формировать представление о влиянии изучаемых факторов на результативный показатель. Следует отметить, что значение имеет тип модели, которая описывает объект аналитического исследования. В научной литературе выделены основные типы таких моделей:

- дескриптивные модели – имеют описательный характер и основаны на использовании информации бухгалтерской отчетности;
- предикативные модели – имеют прогностический характер и используются для построения текущих и перспективных прогнозных оценок;
- нормативные модели – обеспечивают сравнение фактических результатов с плановыми показателями [261, с. 351].

Таким образом, финансовый анализ доходов и расходов на предприятиях торговли ограничивается отчетом о финансовых результатах. Данный отчет позволяет оценить сложившиеся результаты на предприятиях торговли на дату составления отчета о финансовых результатах. Основными методами анализа принято считать горизонтальный, вертикальный, трендовый, коэффициентный и факторный анализ.

Разработку методик управленческого анализа, по мнению большинства ученых, можно признать наиболее прогрессивным направлением экономической науки. В основном управленческий анализ – это анализ товарооборота, методика которого сводится к исследованию следующих положений.

1. Анализ показателей достигнутого результата по видам товарных групп (процент выполнения плановых показателей в общем товарообороте). Анализ

общей динамики и по видам товарных групп (абсолютные и относительные изменения).

2. Изучение динамики показателей достигнутых результатов с учетом изменения цен реализации и последующий анализ исходя из приведения объема фактической реализации в сопоставимый вид:

$$P_c = \frac{P_\phi}{I_{\text{и}}}, \quad (14)$$

где P_c – объем реализации в сопоставимых ценах;

P_ϕ – объем реализации в фактических ценах;

$I_{\text{и}}$ – индекс инфляции по отношению к анализируемому периоду.

3. Расчет и анализ показателей динамики реализации товаров (характеризуется темпами изменения):

$$T_{\text{н}} = \sqrt[n-1]{\frac{P_n}{P_1}}, \quad (15)$$

где $T_{\text{н}}$ – средний темп изменения (роста или снижения) объема реализации товаров в периоде, %;

P_n – объем реализации в сопоставимых ценах в последнем периоде рассматриваемого периода (квартал или месяц);

P_1 – объем реализации товаров в первом периоде рассматриваемого отрезка времени (в первом квартале или месяце);

n – количество периодов в рассматриваемом отрезке времени.

4. Расчет и анализ показателей, характеризующих равномерность реализации товаров (рассматриваются среднеквартальные отклонения):

$$G = \sqrt{\sum (V_i - V_{\text{ср}})^2 / n}, \quad (16)$$

где G – среднеквадратичное отклонение (определяется как диапазон колеблемой реализации товаров);

V_i – объем реализации товаров в каждом конкретном периоде анализируемого отрезка времени;

$V_{\text{ср}}$ – средний объем реализации товаров в одном периоде исследуемого отрезка времени.

5. Анализ показателей, характеризующих влияние отдельных факторов на изменение объема реализации товаров.

Однако, по мнению специалистов в области управления на предприятиях торговли как отрасли народного хозяйства, ограничение исследования информацией о структуре и динамики товарооборота на предприятиях торговли является ошибочным [225, с. 102].

В практике хозяйствования предприятий торговли возникают ситуации, когда прибыль от продажи определенных товаров увеличивается, а чистая прибыль снижается. Такое положение дел обуславливает необходимость анализа доходов и расходов на предприятиях торговли. Данная позиция развита в научных трудах современных отечественных ученых, таких как С. В. Ключников, О. Е. Ваганова, В. Д. Барабанов, Е. Е. Ваганова, Д. И. Милованов [102].

По мнению Ю. К. Баженова и Г. Г. Иванова, в системе управленческого анализа доходов и расходов на предприятиях торговли необходимо использовать количественное измерение, а также абсолютные и относительные показатели [8, с. 22–25]. Абсолютное значение величины доходов, получаемых предприятием торговли, может быть представлено абсолютным показателем, который рассчитывается по следующей формуле:

$$\sum D = \sum Z + \sum H + \sum Y + \sum P, \quad (17)$$

где $\sum D$ – сумма доходов торговой организации за период;

$\sum Z$ – сумма доходов, компенсирующая стоимость закупленных товаров;

$\sum H$ – сумма торговых надбавок (наценок), реализованных за период;

$\sum Y$ – сумма стоимости оказанных услуг за тот же период;

$\sum P$ – сумма прочих доходов за период.

Этот показатель может также рассчитываться по источникам формирования:

$$\sum D = \sum D_p + \sum D_{\text{вр}}, \quad (18)$$

где $\sum D_p$ – сумма доходов от реализации за период;

$\sum D_{вр}$ – сумма внереализационных доходов за тот же период.

Соответственно, абсолютная величина валовых доходов на предприятиях торговли определяется аддитивной зависимостью:

$$\sum D_v = \sum H + \sum y, \quad (19)$$

где $\sum D_v$ – сумма валового дохода организации торговли за период.

Относительным показателем количественного измерения доходов на предприятиях торговли является уровень доходов, который определен по формуле:

$$y_d = \frac{\sum D_p}{P} \times 100, \quad (20)$$

где y_d – уровень дохода от реализации за период, % к товарообороту;

$\sum D_p$ – сумма доходов от реализации за период¹;

P – объем товарооборота за анализируемый период.

Соответственно, относительным показателем количественного измерения валовых доходов является уровень валовых доходов, который рассчитывается по формуле:

$$y_{вд} = \frac{\sum D_v}{P} \times 100, \quad (21)$$

где $y_{вд}$ – уровень валового дохода за период, % к товарообороту;

$\sum D_v$ – общая сумма валового дохода за тот же период.

Уровень валовых доходов на предприятии торговли показывает долю доходов в сумме цен реализации товаров народного потребления. Если сопоставить эти относительные показатели, то для хозяйственной практики наиболее значимым следует признать уровень валовых доходов, так как сравниваются объем реализации и доходы от реализации.

Тогда следующим относительным показателем является средний уровень торговой надбавки или средний уровень доходов от продажи, который определяется по следующей формуле:

¹ В данной формуле можно использовать и общую сумму доходов за период.

$$Y_{\text{TH}} = \frac{\sum D_{\text{B}}}{P - \sum D_{\text{B}}} \times 100, \quad (22)$$

где Y_{TH} – средний уровень торговой надбавки или доходы от продажи, %.

Необходимо отметить, что в ряде случаев расчетное значение уровня валовых доходов в процентах к товарообороту не совпадает с уровнем торговой надбавки, устанавливаемой в процентах к закупочной цене.

Кроме перечисленных показателей, при анализе доходов и расходов на предприятиях торговли используется показатель, характеризующий долю расходов в сумме доходов (реализованных торговых надбавок):

$$K = \frac{\sum I_0}{\sum D_{\text{B}}}, \quad (23)$$

где K – коэффициент, характеризующий соотношение издержек обращения и валовых доходов торговой организации.

Таким образом, представленная система показателей используется в системе анализа, при помощи которой проводится управленческий анализ доходов на предприятиях торговли, в том числе валовых доходов. Следует отметить, что производимые аналитические расчеты по учетным данным доходов являются составной частью анализа финансовых результатов на предприятиях торговли.

А. М. Фридман видит методику управленческого анализа доходов и расходов через общий механизм финансовых результатов [235, с. 199–202]. По мнению Н. С. Пласковой, для всесторонней диагностики доходов и расходов наиболее целесообразно выстроить процедуру управленческого анализа как комплекс аналитических расчетов, который включает в себя следующие блоки [189, с. 110].

Блок 1. Экспресс-анализ, аналитическое «чтение» отчета о финансовых результатах и комплексная оценка влияния компонентов на совокупный финансовый результат.

Блок 2. Структурно-динамический анализ показателей доходов, расходов и прибылей.

Блок 3. Трендовый анализ доходов, расходов и прибылей.

Блок 4. Факторный анализ прибыли.

Блок 5. Анализ и оценка показателей рентабельности.

Блок 6. Факторный анализ рентабельности.

Блок 7. Оценка влияния заемных финансовых ресурсов на рентабельности собственного капитала, оценка эффекта финансового рычага.

Блок 8. Обобщение результатов анализа и разработка предложений, направленных на повышение прибыли и рентабельности.

С. Е. Метелев и В. П. Чижик в системе управленческого анализа выделяют приоритетное направление аналитического исследования товарооборота, при этом говорят, что товарооборот, прежде всего, зависит от доходов и расходов на предприятиях торговли [142, с. 30–41]. В предлагаемой методике выделяются два направления анализа: 1) анализ товарооборота или доходов на предприятиях торговли; 2) анализ издержек обращения или расходов на предприятиях торговли. В качестве факторов, оказывающих наибольшее влияние на величину товарооборота, выделяют: количество реализованных товаров; состав и структуру товарооборота; цену реализации товаров; величину торговой надбавки; величину торговой площади; количество рабочих дней; коэффициент сменности; численность торговых работников; количество и качество дополнительных услуг. Для оценки влияния факторов могут быть использованы следующие факторные модели.

1. Влияние прямых факторов:

$$TO = \sum Q_i \times P_i. \quad (24)$$

В соответствии с данной моделью анализ осуществляется в три этапа:

1) анализ общего изменения товарооборота:

$$\Delta TO = \sum Q_{i_1} \times P_{i_1} - \sum Q_{i_0} \times P_{i_0}; \quad (25)$$

2) анализ изменения товарооборота за счет изменений в объеме продаж товаров:

$$\Delta TO = \sum Q_{i_1} \times P_{i_0} - \sum Q_{i_0} \times P_{i_0}; \quad (26)$$

3) анализ изменения товарооборота за счет влияния изменений в ценах реализации товаров:

$$\Delta TO = \sum Q_{i_1} \times P_{i_1} - \sum Q_{i_1} \times P_{i_0}. \quad (27)$$

2. Влияние величины торговой наценки:

$$\Delta TO = Q \times Ц_{пр} \times (1 + ТН), \quad (28)$$

где Q – среднее количество реализованных товаров, шт.;

$Ц_{пр}$ – средняя цена приобретения товаров, руб.;

$ТН$ – средняя торговая надбавка, доли единицы.

Данная модель представляет интерес, поскольку позволяет оценить влияние таких значимых факторов, как объем продаж, цена приобретения и размер торговой наценки. Однако полученные результаты являются достаточно условными, так как в модели применяются усредненные значения показателей. Для исследования факторной зависимости можно применять метод цепной подстановки. При этом необходимо отметить недостаток этого метода: изменение места множителей приведет к изменению результата анализа.

3. Влияние показателей эффективности использования торговой площади:

$$\Delta TO = S \times K_{см} \times Д \times TO_s, \quad (29)$$

где S – площадь торгового зала, м²;

$K_{см}$ – коэффициент сменности работы организации;

$Д$ – количество дней работы организации, дн.;

TO_s – товарооборот за одну смену на 1 м² площади торгового зала.

Данная факторная модель позволяет оценить влияние на изменение товарооборота таких факторов, как изменение режима работы организации (количество дней работы, продолжительность рабочего дня), изменение торговой площади, в том числе в результате перепланировки.

Основными показателями издержек обращения являются:

- абсолютная сумма издержек обращения – это показатель, который позволяет получить представление об объеме текущих затрат на предприятиях торговли, характеризует масштабы деятельности, отражает потребность в ресурсах, необходимых для организации товародвижения, но не позволяет судить об эффективности этих затрат;

- абсолютный перерасход (или экономия) издержек:

$$\Delta \text{ИО} = \text{ИО}_1 - \text{ИО}_0, \quad (30)$$

где $\Delta \text{ИО}$ – изменение абсолютной величины издержек обращения за период, руб.;

ИО_1 – абсолютная сумма издержек обращения в отчетный период, руб.;

ИО_0 – абсолютная сумма издержек обращения в базовый период, руб.;

- удельный вес того или иного вида затрат в общей сумме издержек обращения или себестоимости в целом;

- уровень издержек обращения (уровень издержкостности или цена торговли) – отражает долю издержек обращения в цене реализуемых товаров:

$$Y_{\text{ИО}} = \frac{\text{ИО}}{\text{ТО}} \times 100\%, \quad (31)$$

где $Y_{\text{ИО}}$ – уровень издержек обращения, %;

- размер изменения издержек – показывает, на сколько процентов изменился уровень издержек обращения в отчетном периоде по сравнению с базисным:

$$\text{РС} = Y_{\text{ИО}_1} - Y_{\text{ИО}_0}, \quad (32)$$

где РС – размер снижения (повышения) уровня издержек обращения, %;

- темп изменения (прироста) уровня издержек обращения – характеризует темп прироста уровня издержек обращения в отчетном периоде по сравнению с базисным; при этом показывает интенсивность происходящих изменений в уровне издержек обращения на предприятиях торговли:

$$T_{\text{прИО}} = \frac{Y_{\text{ИО}_1} - Y_{\text{ИО}_0}}{Y_{\text{ИО}_0}} \times 100\%, \quad (33)$$

где $T_{\text{прИО}}$ – темп прироста уровня издержек обращения, %;

- сумма относительной экономии (перерасхода) издержек обращения, которая рассчитывается по формуле:

$$\Xi_0 = \frac{\text{ТО}_1 \times (Y_{\text{ИО}_1} - Y_{\text{ИО}_0})}{100}, \quad (34)$$

где Ξ_0 – сумма относительной экономии (перерасхода) издержек обращения, руб.

Таким образом, все вышеизложенное позволяет говорить об отсутствии единой точки зрения, что обуславливает необходимость развития теоретических положений методики управленческого учета и анализа.

Опорным моментом в методологии учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли является разработка такой структуры учетных и аналитических данных, которая позволила бы получать и всесторонне анализировать информацию по направлениям:

- отдельных видов продаж по видам товаров и товарных групп, а также совокупных доходов от продаж;
- принципа формирования доходов, таких как выручка от продаж;
- влияния налоговых обязательств на расходы и уменьшение экономических выгод в результате выполнения налоговых обязательств;
- видов расходов по снабжению и продажам, а также видов расходов, обусловленных устойчивым развитием.

В заключение данного параграфа следует отметить, что развитие методических и методологических положений по вопросам управленческого учета доходов и расходов требует выработки концептуальных положений, что, в свою очередь, способствует наиболее научной и обоснованной точки зрения.

2.3 Разработка концепции учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли

Разработка концепции учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли предполагает выработку основных положений, которые составили фундамент управленческого учета. На начальном этапе разработки концепции учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли необходимо выделить наиболее значимые составляющие,

что будет способствовать пониманию выработанной точки зрения. К числу таких составляющих отнесем следующие:

1) *цель концепции*, которая заключается в создании эффективной системы учета и анализа, способствующей формированию учетной и аналитической информации для принятия эффективных управленческих решений, способствующих сохранению и приращению стоимости торгового бизнеса. Для достижения этой цели необходимо решение следующих задач:

- во-первых, научное и практическое обоснование необходимости учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли;

- во-вторых, определение места и значения учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов в общей системе управления на предприятиях торговли посредством разработки структуры;

- в-третьих, формирование компетентностных требований к учетно-аналитическим работникам и разработка алгоритма повышения квалификации, основанного на принципах непрерывности развития и эффективности учетных систем;

- в-четвертых, разработка эффективного методического сопровождения учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли по приоритетным аспектам управленческого учета и анализа;

2) *механизм реализации концепции* учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли, который предполагает выработку методов и методологии достижения цели концепции. В качестве основной технологии реализации концепции учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли следует принять научный и инновационный способ. Научный способ предполагает использование достижений отечественной и зарубежной теории и практики управленческого учета и анализа. В свою очередь, применение инновационного способа заключается, в использовании только наилучшей зарубежной и отечественной практики управленческого учета и анализа с применением достижений программного обеспечения и цифровизации;

3) *приоритетные направления концепции* учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли, которые представляют собой

непрерывную технологию формирования учетной и аналитической информации, используемой заинтересованными пользователями. Технология формирования учетной и аналитической информации представляет собой взаимосвязанную совокупность действий по преобразованию учетной информации в различные виды отчетов, на основании которых возможно сформировать аналитическое суждение о доходах, расходах и финансовых результатах. Формирование аналитического суждения в современных условиях осуществляется с применением механизированных и автоматизированных технологий. Механизированная технология характеризуется централизованной обработкой информации, что включает в себя: сбор и регистрацию первичной информации вручную; копирование и комплектование пакетов первичных документов; ввод учетных данных на вычислительных установках (ПВЭМ). В свою очередь, автоматизированная технология, предполагает следующие операции: сбор и регистрация первичной информации; ввод и обработка данных на ПЭВМ; получение результатов обработки;

4) *ожидаемые результаты* реализации концепции учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли заключаются в следующем:

- создание организационно-методических условий формирования достоверной, понятной, оперативной и результативной учетной и аналитической информации для разных групп пользователей;

- рациональное и целесообразное использование достижений научного прогресса в практике учетно-аналитической работы и управления на предприятиях торговли, что предполагает программное обеспечение и автоматизированные процедуры обработки информации;

- обеспечение устойчивого развития, при котором текущая деятельность на предприятиях торговли удовлетворяет потребности современного общества и не наносит вреда окружающей среде территории месторасположения и расширяет возможности конкурентоспособного развития.

Таким образом, концепцию учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли можно рассматривать как структурную со-

ставляющую общей системы управления, которая обеспечивает важной и необходимой учетной и аналитической информацией заинтересованных пользователей. Совершенно очевидно, что фундаментом учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли является учетное и аналитическое обеспечение, что было рассмотрено в параграфе 1.1. В учетном обеспечении формируется информация, которая отражается в различных системах учета и обобщается в отчетах. Аналитическая составляющая учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли выполняет особую роль исходя из временных горизонтов (текущего, оперативного и стратегического анализа). В свою очередь, основной универсальной составляющей учетного обеспечения в современных условиях хозяйствования является управленческий учет, который является поставщиком информации о различных временных горизонтах.

Поэтому можно говорить о наличии единства и взаимосвязи управленческого учета и анализа в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли. Это позволяет своевременно принимать тактические управленческие решения, которые обеспечивают достижение основной цели деятельности стратегического развития путем достижения оперативных целей; разрабатывать стратегические параметры и карты развития, которые удовлетворяют различным приоритетным целям пользователей.

С учетом всего вышеизложенного главной целью учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли является удовлетворение потребностей заинтересованных пользователей в информации, а также грамотное сочетание инструментов, позволяющих повысить качество аналитичности информации. Авторская концепция учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли укрупненно представлена на рисунке 12.

Разработанная концепция формирования учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли состоит из четырех блоков.

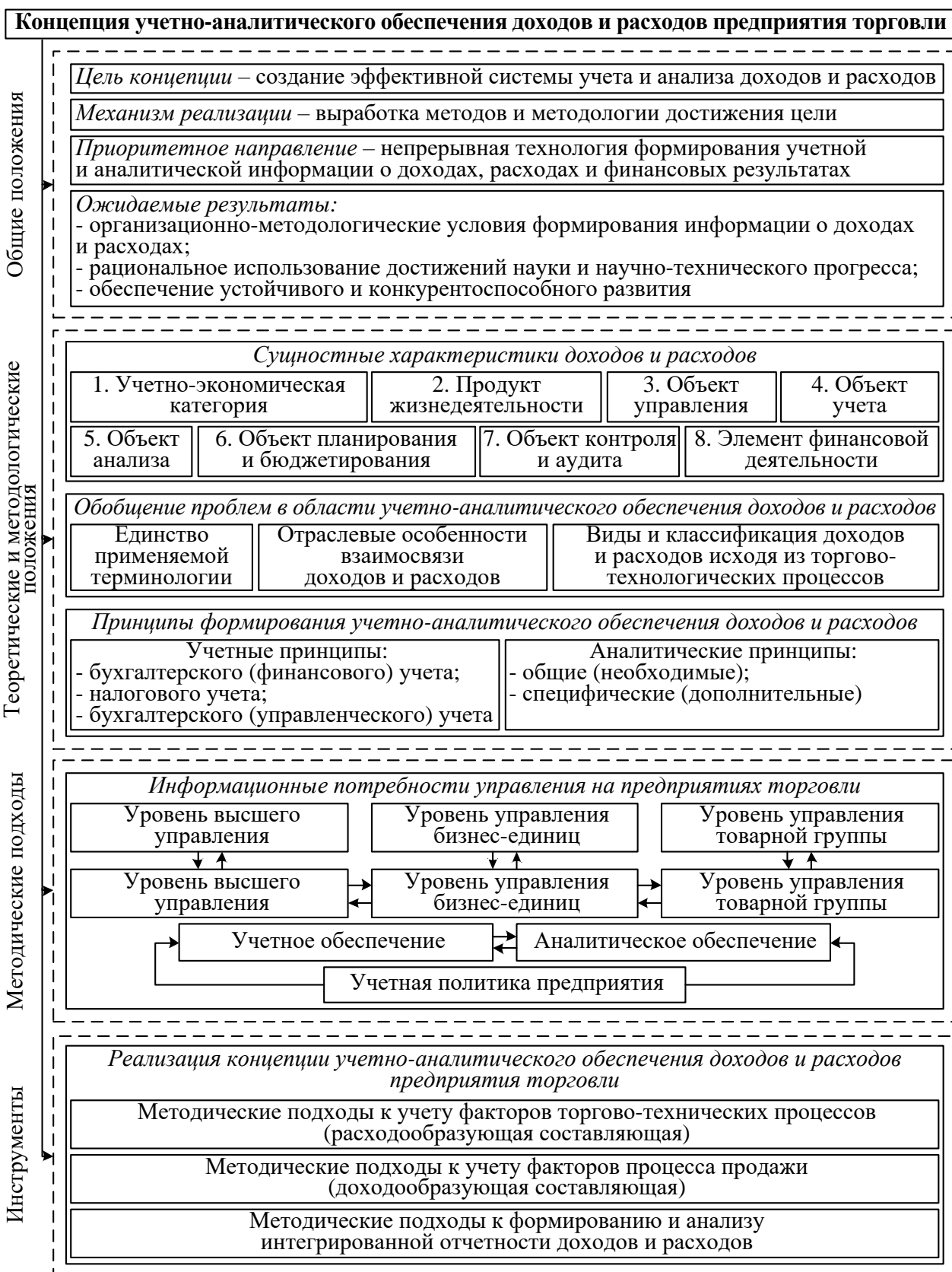


Рисунок 11 – Концепция формирования учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли¹

¹ Составлено автором.

Блок «Общие положения» раскрывает значимые составляющие, способствующие пониманию концепции учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли, которые были описаны выше. В данный блок входят: 1) цель концепции; 2) механизм реализации концепции; 3) приоритетное направление концепции; 4) ожидаемые результаты. Все перечисленные элементы предопределены целью деятельности предприятий торговли, что и обусловило понимание необходимости учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов в общей системе управления предприятий торговли.

Блок «Теоретические и методологические положения». При формировании учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли следует учитывать отраслевую специфику; кроме того, возникает необходимость урегулирования некоторых спорных вопросов. Поэтому в данном блоке выделены следующие компоненты:

- сущностные характеристики доходов и расходов. Основные положения данного компонента концепции были изложены в параграфе 1.2. Поэтому с учетом рассуждений для разрешения противоречий были сформулированы положения, которые являются основополагающими критериями для доходов и расходов на предприятиях торговли;

- обобщение проблем в области учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли. Данному компоненту посвящен параграф 1.3 представленного исследования. Для разрешения возможных противоречий выработана общая точка зрения к понятийному аппарату и терминологии, при этом учтены особенности торгово-технологических процессов и выделены взаимосвязи отдельных видов доходов и расходов на предприятиях торговли, а также разработана дополнительная классификация доходов и расходов, которая представлена в таблице 6;

- принципы формирования учетно-аналитического обеспечения, исследование которых было представлено в параграфе 2.1. Эти принципы принимаются как базис и являются прочной основой формирования учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли;

Таблица 6 – Классификация доходов и расходов по торгово-технологическим процессам на предприятиях торговли для целей управленческого учета¹

Наименование	Виды
Расходы торгово-технологических процессов	
Расходы материально-технического обеспечения (закуп товаров для перепродажи)	Расходы для установления делового сотрудничества
	Расходы на закуп товаров (стоимость приобретения без учета НДС)
	Расходы по доставке товаров
	Прочие расходы
Расходы поступления товаров	Расходы на оплату труда работников, занятых в приемке
	Страховые взносы на оплату труда работников, занятых в приемке
	Амортизация оборудования
	Расходы на создание резервов потерь при приемке
	Прочие расходы
Расходы организации хранения	Транспортировка до места хранения
	Расходы на складское хранение (освещение, поддержание температурного режима и др.)
	Амортизация оборудования
	Расходы на оплату труда работников складского хозяйства
	Страховые взносы на оплату труда работников складского хозяйства
	Расходы на создание резервов потерь во время хранения
	Прочие расходы
Расходы предпродажной подготовки	Расходы на фасовку, упаковку, контроль соответствия
	Расходы на создание резервов потерь предпродажной подготовки
	Прочие расходы
Расходы процесса продажи товаров	Расходы на оплату труда работников розничных продаж
	Страховые взносы на оплату труда работников розничных продаж
	Расходы на аренду
	Коммунальные расходы (вода, свет, отопление)
	Вывоз и утилизация отходов
	Расходы на рекламу
	Амортизация оборудования
	Расходы на обслуживание привлеченных финансовых ресурсов
	Расходы на упаковку
	Прочие расходы

¹ Составлено автором.

Продолжение таблицы 6

Наименование	Виды
Расходы процесса управления продажами товаров	Аренда помещения
	Амортизация оборудования
	Расходы на оплату труда работников аппарата управления
	Страховые взносы на оплату труда работников аппарата управления
	Прочие расходы
Расходы, не связанные с торгово-технологическими процессами	
Расходы обеспечение конкурентоспособности	Расходы на изучение (исследование) спроса и потребительских предпочтений
	Расходы на изучение (исследование) предложения
	Расходы на изучение (исследование) конкурентов
	Расходы на участие в благотворительных акциях
	Прочие расходы
Доходы торгово-технологических процессов (продажи)	
Брутто доходов от продажи товаров	Совокупные доходы от продажи товаров (всего), в том числе НДС по ценам реализации
	Совокупные доходы от продажи товаров (по товарным группам), в том числе НДС по ценам реализации
	Совокупные доходы от продажи товаров офлайн (всего), в том числе НДС по ценам реализации
	Совокупные доходы от продажи товаров офлайн (по товарным группам), в том числе НДС по ценам реализации
	Совокупные доходы от продажи товаров онлайн (всего), в том числе НДС по ценам реализации
	Совокупные доходы от продажи товаров онлайн (по товарным группам), в том числе НДС по ценам реализации
Нетто доходов от продажи товаров	Совокупные доходы от продажи товаров (всего) без учета НДС по ценам реализации
	Совокупные доходы от продажи товаров (по товарным группам) без учета НДС по ценам реализации
	Совокупные доходы от продажи товаров офлайн (всего) без учета НДС по ценам реализации
	Совокупные доходы от продажи товаров офлайн (по товарным группам) без учета НДС по ценам реализации
	Совокупные доходы от продажи товаров онлайн (всего) без учета НДС по ценам реализации
	Совокупные доходы от продажи товаров онлайн (по товарным группам) без учета НДС по ценам реализации

Продолжение таблицы 6

Наименование	Виды
Доходы от реализации	Доходы от реализации (всего)
	Доходы от реализации (по товарным группам)
	Доходы от реализации офлайн (всего)
	Доходы от реализации офлайн (по товарным группам)
	Доходы от реализации онлайн (всего)
	Доходы от реализации онлайн (по товарным группам)
Доходы, не связанные с торгово-технологическими процессами продаж	
Доходы от прочей деятельности	Доходы от предоставления прочих услуг (аренда, реклама и др.)
	Доходы от реализации имущества
	Доходы от прочих сопутствующих услуг
	Безвозмездные доходы
	Доходы целевого финансирования

Таким образом, блок «Теоретические и методологические положения» устанавливает общие правила реализации предложенной концепции учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли. При этом представленные принципы являются базовой основой учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли, и допускается возможность развития этих принципов в процессе реализации цели концепции.

Блок «Методические подходы» отражает научный уровень специфики исследования, что включает методические подходы и разработки методик формирования информации в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли. Формирование информации в системе управленческого учета и анализа осуществляется в целях использования и понимания этой информации руководителями разных уровней и специалистами. Такое понимание позволяет обеспечить формирование информационной базы на предприятиях торговли для принятия управленческих решений и оценки эффективности хозяйствования.

По объемам учета и анализа информация группируется на три уровня:

- стратегический уровень, в котором формируется информация стратегического учета и анализа, ориентированная на обеспечение перспектив развития;

- тактический уровень, на котором вся информация, сформированная в системе управленческого учета и анализа, направлена на обеспечение достижения краткосрочных целей;

- оперативный уровень, который обеспечивает формирование информации о доходах и расходах в ходе реализации текущих торгово-технологических процессов.

В параграфе 2.2 приводятся обоснования предложенной научной позиции. В данном параграфе также упоминалось о том, что формирование информации в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли осуществляется на основании разработанных регламентов, которые раскрываются в учетной политике.

Таким образом, блок «Методические подходы» обеспечивает формирование информации, которая соответствует свойствам, представленным на рисунке 12.



Рисунок 12 – Свойства информации, формируемой в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов¹

¹ Составлено автором.

Большое значение в учетно-аналитическом обеспечении приобретает организация системы мониторинга различных факторов, оказывающих влияние на доходы и расходы предприятий торговли. Поэтому в рамках исследования предложены методики учета и анализа расходообразующих и доходообразующих элементов доходов и расходов на предприятиях торговли.

Блок «Инструменты учетно-аналитического обеспечения» представлен совокупностью инструментария управленческого учета и анализа, что позволяет реализовать концепцию учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли. Инструментарий включает в себя методы учета расходообразующих и доходообразующих составляющих, а также методику учета и анализа интегрированной отчетности доходов и расходов.

В исследовании разработана карта фиксации расходообразующих составляющих, которые предопределены торгово-технологическими процессами на предприятиях торговли. Для достижения стратегических целей управленческого учета и анализа целесообразно использовать систему критериев оценки сложившихся результатов, а также экономико-математические модели, которые применяются для планирования и прогнозирования доходов и расходов на предприятиях торговли.

Таким образом, блок «Инструменты учетно-аналитического обеспечения» представляется совокупностью инструментов, позволяющих наиболее эффективно реализовать концепцию учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли.

Обобщая вышеизложенное, следует отметить следующее. Во-первых, концепция учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли предусматривает алгоритм (последовательность логических этапов) формирования информации для целей управления и различных горизонтов планирования и прогнозирования. Во-вторых, представленные блоки концепции учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли отражают научно обоснованную позицию автора в отношении формирования нужной и эффективной информации.

Говоря об эффективности учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли, необходимо использовать критерии оценки сложившихся результатов. На современном этапе экономического развития общепризнанной является парадигма «Система сбалансированных показателей» [89], использование которой в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли представляется наиболее прогрессивным направлением. Такая позиция определяется необходимостью формирования различной информации, которая всесторонне характеризует социально-экономическую ориентацию развития торгового бизнеса в России.

Таким образом, разработанная концепция учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли базируется на единстве общих теоретических и методологических положений, а также методических подходов и используемых инструментов, что позволило выработать современный подход, учитывающий потребности управления различных уровней в учетной и аналитической информации. Предлагаемая концепция учитывает особенности торгово-технологических процессов на предприятиях торговли, что позволяет утверждать о возможности ее практического применения.

Глава 3. Совершенствование учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли

3.1 Развитие методики учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли

Учетно-аналитическое обеспечение доходов и расходов является системным элементом, обеспечивающим управление на предприятиях торговли. В учетно-аналитическом обеспечении формируется информация, которая используется менеджментом для принятия управленческих решений. Поэтому совершенствование методики учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли напрямую связано с дальнейшим развитием и формированием информации для целей управления в прогрессивных видах учета.

На сегодняшний день таким прогрессивным видом учета выступает управленческий учет, что обосновано мнением таких зарубежных ученых, как Р. Энтони, Т. Скоун, Б. Нилз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл, Дж. Сидней, Дж. Ч. Гаррисон, Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, К. Други и др. и отечественных ученых, таких как И. А. Аврова, А. С. Бакаев, П. С. Безруких, И. Н. Богатая, Д. В. Богатый, С. А. Бороненкова, М. А. Вахрушина, И. Е. Глушков, Е. А. Иванова, В. Б. Ивашкевич, А. В. Ильина, Н. Е. Илышева, В. Э. Керимов, А. Н. Кизилев, Н. С. Нечеухина, В. Ф. Палий, В. И. Ткач, М. В. Ткач, Н. Н. Хахонова, Н. Г. Чумаченко, А. Д. Шеремет и др.

Исследование массива научной литературы позволило заметить закономерность становления и развития положений управленческого учета. Это выражено в методологии и процедурах учета, которые существенно изменились и повлияли на содержание информации, формируемой в учетно-аналитическом обеспечении. Свидетельством такого развития является трансформация содержания профессии бухгалтера, использование информационных технологий и программного обеспе-

чения. Поэтому современный управленческий учет имеет широкие информационные возможности для управления. Таким образом, основной целью современного управленческого учета на предприятиях торговли является обеспечение релевантной и нужной информацией менеджмента для эффективного управления торговым бизнесом. При этом эффективность управления торговым бизнесом следует рассматривать с различных позиций. Во-первых, как обеспечение интересов собственников бизнеса, что заключается в приращении стоимости торгового предприятия. Во-вторых, это обеспечение интересов государства по направлениям социально-экономического развития и обеспечения населения территорий, а также вопросам стратегического и устойчивого развития.

В экономическом сообществе и в практике учетно-аналитического обеспечения сложилось устойчивое мнение, что успех управленческого учета зависит от того, на сколько улучшаются результаты выработанных управленческих решений. Управленческий учет может давать важные сведения для контроля текущей деятельности рыночного субъекта и его внутренних подразделений; планирования стратегии, тактики и будущих действий; оптимального использования имеющихся ресурсов; измерения и оценки результатов деятельности структурных единиц и субъекта в целом; устранения субъективности при принятии решений [51]. Несмотря на прогрессивность развития управленческого учета, существует достаточное количество вопросов, которые требуют научно обоснованного разрешения.

Важнейшим фактором необходимости развития управленческого учета является потребность в повышении экономической эффективности системы управления на предприятиях торговли за счет улучшения оперативности и качества формируемой информации для целей управления. Поэтому методика развития управленческого учета доходов и расходов на предприятиях торговли зависит прежде всего от отраслевых особенностей, которые предопределяются торгово-технологическими процессами, а также использованием достижений современной экономической науки в области автоматизации, цифровизации и организации учетно-аналитической работы на предприятиях торговли, а также стратегически важных направлений государства и бизнеса.

Пожалуй, наиболее ярким примером прогрессивности развития управленческого учета является смещение приоритета управления на информацию, которая формируется в различных горизонтах исходя из целей развития предприятия торговли. В параграфе 2.3 была выделена классификационная группа информации, которая формируется в учетно-аналитическом обеспечении и используется в управлении на предприятиях. Следовательно, в управленческом учете должна формироваться информация, обеспечивающая управление в трех возможных горизонтах: 1) стратегическое управление; 2) тактическое управление; 3) оперативное управление. Совершенно очевидно, что на сегодняшний день наиболее перспективным направлением развития учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов является стратегический управленческий учет. При этом не следует недооценивать информацию, формируемую в тактическом и оперативном управленческом учете. Поэтому можно говорить о комплексном, интегрированном характере информации о доходах и расходах, которая формируется в управленческом учете. Такая информация охватывает все возможные уровни и горизонты управления.

Изложенная точка зрения обусловлена тем, что «...точная информация различных горизонтов дает предприятиям конкурентные преимущества» [124, с. 3].

Таким образом, совершенствование и развитие методики учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли ориентировано на учетную технологию и расширение научных положений использования финансовых инструментов в управленческом учете, что позволяет сформировать комплексную и интегрированную информацию для целей управления на предприятиях торговли. К наиболее важным и необходимым финансовым инструментам следует отнести управленческий анализ и систему сбалансированных оценочных показателей, что расширяет учетные и аналитические возможности информации, сформированной в управленческом учете.

В свою очередь, эффективность и качество информации определяются обоснованностью методологии, что детерминировано совокупностью используемых научных подходов, принципов и методов. В параграфе 1.1 были перечислены

и охарактеризованы научные подходы, которые используются в практике управления и учетно-аналитическом обеспечении на предприятиях, каждый из которых характеризуется определенными особенностями.

Соглашаясь с мнением Н. Н. Илышевой и Л. В. Юрьевой [83], отметим, что для целей управленческого учета на предприятиях торговли возможно использовать совокупность общих и частных научных подходов, которые представлены в приложении У. Поскольку управленческий учет должен обеспечивать результативность и эффективность управления, на этапе развития научных положений были определены ключевые факторы успеха развития управленческого учета на предприятиях торговли. На сегодняшний день имеются различные точки зрения на такие факторы успеха, наиболее полно они описаны К. Уордом [224]. Данные факторы были учтены при разработке методики управленческого учета доходов и расходов на предприятиях торговли. По мнению К. Уорда [224], основополагающими факторами успеха управленческого учета доходов и расходов на предприятиях торговли могут являться следующие факторы.

1. Инструменты принятия управленческих решений, которые обеспечивают процесс анализа, планирования и бюджетирования, регулирования и контроля реализации бизнес-стратегией на предприятиях торговли, а также адаптация к возможным изменяющимся условиям внутренней и внешней среды функционирования.

2. Ориентация на информационные нужды учетно-аналитических работников и менеджмента системы управления различных уровней на предприятиях торговли, что способствует предоставлению информации о доходах и расходах в наиболее воспринимаемой, понятной и ясной форме для всех пользователей этой информации.

3. Определение горизонтов и типов решений, которые определяют необходимость формирования информации для принятия управленческих решений исходя из возможных вариантов развития торгового бизнеса: расширение существующей области торгового бизнеса; вход в новые области торгового бизнеса за счет расширения товарного ассортимента и использования наиболее прогрес-

сивных методов продаж; сокращение или закрытие торгового бизнеса при условии отсутствия возможности соперничать с конкурентами или продажа бизнеса.

4. Выбор оптимальных финансовых показателей в целях выполнения функций анализа, планирования и бюджетирования, контроля и регулирования доходов и расходов.

5. Использование финансовых и нефинансовых показателей экономической и управленческой деятельности на предприятиях торговли.

6. Предоставление только существенной информации, которая оказывает непосредственное влияние на формирование доходов и расходов на предприятиях торговли при разработке и принятии управленческих решений.

7. Использование видов классификации доходов и расходов, что предполагает выделение групп: первая группа – согласованные и обязательные доходы и расходы; вторая группа включает в себя деление доходов и расходов по следующим видам: дискреционные, регулируемые, стратегические.

8. Адаптация учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов к будущим изменениям, что возможно благодаря созданию системы мониторинга внутренней и внешней среды для качественной реализации функций: регулирования и обратной связи на предприятиях торговли.

Таким образом, перечисленные факторы успеха управленческого учета можно рассматривать как возможные стратегические задачи, которые должны обеспечиваться учетно-аналитическим обеспечением доходов и расходов на предприятиях торговли. Такая точка зрения обусловлена тем, что современные предприятия торговли независимо от формата розничных продаж должны стремиться быть конкурентоспособными, соответствовать целям собственников бизнеса и государства. Поэтому изложенные факторы успеха можно рассматривать как основополагающие требования к управленческому учету и учетно-аналитическому обеспечению доходов и расходов на предприятиях торговли.

Следует обратить внимание, что прогрессивность развития современного управленческого учета, должна базироваться на «бизнес-интеллектуальном» научном подходе. В свою очередь, такая позиция обусловлена тем, что «...основу

технологии „бизнес-интеллекта“ современного управленческого учета составляет организация регламентированного и упорядоченного доступа пользователей к накопленным в течение ряда лет количественным и стоимостным учетным данным, о деятельности предприятия, что дает возможность проведения различных аналитических расчетов по этим накопленным учетным данным» [217]. По своей сути бизнес-интеллект в области управленческого учета – это объединяющий комплекс, который включает в себя такие составляющие, как [147]: 1) система информации, которая дает возможность трансформации учетных данных в информацию и знаниях о торговом бизнесе; 2) современные технологии бизнес-интеллекта, которые позволяют проводить углубленные исследования с использованием методов учетно-аналитического обеспечения, таких как анализ, планирование и бюджетирование, а также контроль и регулирование информации о доходах и расходах, которая складывается по результатам реализации управленческих решений; 3) организационная структура предприятия торговли, в которой выполнен переход на новый уровень информационного обеспечения торгового бизнеса и принятия управленческих решений.

Таким образом, современный управленческий учет следует рассматривать с точки зрения факторов успеха и достижений бизнес-интеллекта, а также использовать накопленный научный опыт теории учетно-аналитического обеспечения и управления доходов и расходов на предприятиях торговли.

Научная проработка вопросов современного управленческого учета способствует развитию наиболее прогрессивной методики управленческого учета доходов и расходов на предприятиях торговли. При всем многообразии существующих научных подходов наиболее существенное влияние на развитие управленческого учета оказали следующие научные подходы теории и практики управления: 1) системный, подход; 2) процессный подход; 3) функциональный подход; 4) интегрированный подход.

Глубина рассмотрения каждого научного подхода к управленческому учету, существенно повлияла на развитие методики, что выражено в следующем. Так, *системный подход* способствует пониманию роли и значения управленческого

учета на предприятиях торговли в общей системе управления. Он позволяет рассматривать управленческий учет на предприятиях торговли как сложную систему, которая состоит из взаимосвязанных частей единого целого. Визуализация изложенной точки зрения представлена на рисунке 13.

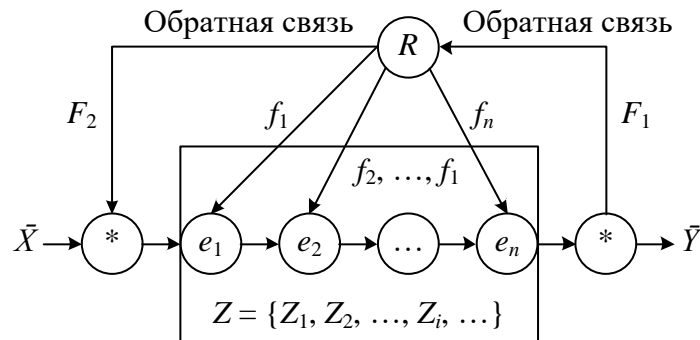


Рисунок 13 – Схема логико-методологического представления управленческого учета на предприятиях торговли с учетом позиции системного подхода¹

Таким образом, управленческий учет на предприятиях торговли обладает свойством системности, что позволяет говорить о единстве элементов и связей между ними. Следовательно, управленческий учет, рассматривается как самостоятельная система учета в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли. На представленном выше рисунке 14 выделяются элементы системы управленческого учета на предприятиях торговли, которые представлены единством и возникающими взаимосвязями. К числу таких элементов были отнесены:

1) управляющие и регулирующие устройство (R) системы управленческого учета, которое оказывает влияние на эффективное функционирование систему управленческого учета на предприятиях торговли. Данное устройство является важной составной частью процесса формирования информации в управленческом учете и включает в себя регламентацию сбора, группировки, обобщения и обработки информации, а также методическое обеспечение практического применения

¹ Составлено автором.

приемов и методов учета, исходя из особенностей торгово-технологических процессов;

2) элементы механизма (e_i) системы управленческого учета в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов, в состав которых включены следующие составляющие: центры ответственности, формы управленческой отчетности, первичная учетная документация, учетные регистры управленческого учета, система контролируемых учетных показателей доходов и расходов, учетные процедуры получения информации о доходах и расходах на предприятиях торговли;

3) параметры входа потока учетной информации (\bar{X}) и параметры выхода потока преобразованной учетной и отчетной информации (\bar{Y}) доходов и расходов. Параметры входа учетной информации имеют сложную структуру, так как данные поступают из различных источников, при этом информация формируется в ходе торгово-технологических процессов, каждый из которых характеризуется определенными особенностями. Параметры выхода преобразованной учетной и отчетной информации должны соответствовать выработанным требованиям пользователей;

4) воздействие на систему управленческого учета в смысле регулирования сложного устройства (f_i), что выражено влиянием внешнего окружения функционирования учетно-аналитического обеспечения на предприятиях торговли;

5) обратная связь, передающая воздействие внешнего влияния на информацию о доходах и расходах, которая формируется в управленческом учете на предприятиях торговли (F_i) и понимается как процесс получения информации для вырабатываемых в дальнейшем управленческих решений и действий менеджмента на предприятиях торговли с тем, чтобы по мере надобности скорректировать поведение доходов и расходов для достижения цели торгового бизнеса;

6) совокупность различных видов информации, которая преобразуется и отличается от входящей информации под влиянием регулирующего устройства (Z).

Таким образом, в системе управленческого учета на предприятиях торговли формируется преобразованная информация, которая представлена отчетностью для нужд менеджмента и собственников бизнеса. Тогда *система управленческого*

учета рассматривается как системный компонент в общей структуре управления и учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли, который состоит из совокупности элементов, при этом каждый элемент системы управленческого учета связан друг с другом, в результате чего образуется целостное единство, позволяющее формировать учетную и отчетную информацию, которая используется менеджментом и собственниками торгового бизнеса. С учетом приоритетных объектов исследования, которыми являются доходы и расходы на предприятиях торговли, следует отметить, что входящая и исходящая информация, формируемая в управленческом учете, характеризуется параметрами входа и выхода. Эти параметры можно охарактеризовать свойствами непосредственного влияния расходуобразующих и доходуобразующих составляющих, что позволяет говорить о новом научном видении теории учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли.

Расходуобразующие и доходуобразующие составляющие в системе управленческого учета – это параметры, предопределяемые торгово-технологическими процессами, величина которых зависит от различных ситуационных моделей реализации этих процессов, а также факторов внешнего и внутреннего влияния на процессы. Расходуобразующие составляющие формируются на каждом этапе торгово-технологических процессов. Первоначально они проявляются в организации процесса снабжения. Следует учитывать, что для каждого вида товаров, предназначенных для перепродажи, расходуобразующие составляющие в большинстве случаев различны. Это обусловлено особенностями видов товаров, а также влиянием процессов доставки, приемки, хранения и предпродажной подготовки. Такая точка зрения в полной мере оправдана, поскольку «...в любой отрасли труда все виды работ требуют предварительных затрат...» [93, с. 604]. При этом на расходуобразующие составляющие также непосредственно влияет процесс общего управления продажами и предприятием торговли в целом. Следовательно, *расходуобразующие составляющие – это прежде всего виды элементов затрат, которые трансформируются в расходы в момент продажи. В ряде случаев на предприятиях торговли возникают неучтенные затраты, которые мо-*

гут возникать в ходе торгово-технологических процессов, но информация о них не в полной мере находит отражение в системах учета. Поэтому в целях формирования наиболее полной информации о расходах необходимо понимать, какие затраты и расходообразующие составляющие и в каком объеме влияют на величину расходов, когда товары, предназначенные для перепродажи, используются в процессе создания доходов. Отражение расходов в управленческом учете и отчетности для управления возможно производить в трех возможных горизонтах и с учетом соответствия. Расходообразующие составляющие характеризуются критериями или параметрами влияния причинно-следственных связей, которые обусловлены особенностями торгово-технологических процессов.

В свою очередь, доходообразующие составляющие определяются текущей ценностью каждого товара, предназначенного для перепродажи, что вытекает из того, что «...всякий товар является эквивалентом или шкалой, или общей мерой... также обладают существенными свойствами монеты, которой можно измерить их ценность...» [93, с. 594].

Доходообразующие составляющие призваны покрывать расходообразующие составляющие, которые сформированы в результате учета торгово-технологических процессов и управления. Доходообразующие составляющие в управленческом учете возникают в момент реализации доходов, что означает факт продажи товаров, т. е. трансформацию неденежных ресурсов и прав на товары в денежные средства. При этом процесс продажи товаров характеризуется установлением розничной цены реализации. Эта цена (ожидаемые доходы) должна быть экономически обоснована исходя из затрат и расходообразующих составляющих, а также прибыли, которую планирует получить предприятие торговли в целях обеспечения своего развития. В ряде случаев возникает необходимость привязки доходов ко времени. *Поэтому использование критерия доходообразующих составляющих служит доказательством достоверности величины доходов на предприятиях торговли.* Менеджмент не может объективно говорить о доходах, пока «...доходы не признаны и не отражены на счетах бухгалтерского учета» [160, с. 37]. Таким образом, доходообразующие составляющие в управлен-

ческом учете – это критерии, от которых зависит величина доходов на предприятиях торговли. При этом существует необходимость обоснования как расходообразующих, так и доходообразующих составляющих. В таблице 7 представлены положения, которые всесторонне характеризуют выработанные критерии, от которых зависит величина доходов и расходов в системе управленческого учета.

Таблица 7 – Характеристика доходообразующих и расходообразующих составляющих в системе управленческого учета¹

Доходообразующие составляющие	Расходообразующие составляющие
Сущность	
Это элементы и критерии, характеризующие динамический процесс создания доходов на предприятиях торговли в определенном горизонте времени	Это элементы и факторы, оказывающие влияние на величину затрат и расходов, которые обусловили получение соответствующих элементов и критериев доходообразующих составляющих
Состав	
Обоснованные расходы и экономические выгоды (прибыль)	Обоснованные затраты, величина которых зависит от торгово-технологических процессов, что обуславливает соответствующие доходообразующие составляющие
Измерение	
Текущий (или будущий) денежный эквивалент, который определяется с учетом расходообразующих составляющих, а также величины спроса и предложения	Экономическая оценка ресурсов используемых для приобретения товаров и торгово-технологических процессов, что позволяет формировать: 1) историческую (первичную) стоимость; 2) текущую (или будущую) оценку
Признание	
Все доходообразующие составляющие полностью заработаны и соответствуют поступившим денежным эквивалентам	Все расходообразующие сформированы и привязаны к соответствующим доходообразующим
Отражение в системе учета	
Все доходообразующие признаются в учете и отражаются в отчетности в момент реализации	Все расходообразующие признаются в учете и отражаются в отчетности в момент реализации

Таким образом, выработанные категории (доходообразующих и расходообразующих составляющих) являются уточняющими критериями в системе управ-

¹ Составлено автором.

ленческого учета, которые используются в целях исключения нерациональных управленческих решений по вопросам организации основного вида деятельности розничных продаж. С позиции системного подхода управленческий учет доходов и расходов на предприятиях торговли предполагает совокупность целостно функционирующих и взаимосвязанных элементов, которые предопределены причинно-следственными связями, и способствует усилению синергии результатов деятельности на предприятиях торговли. Использование системного подхода в развитии положений управленческого учета в полной мере обосновано, что обуславливается следующими положениями: во-первых, управленческий учет – это прежде всего самостоятельная система, обеспечивающая процесс управления на предприятиях торговли необходимой информацией; во-вторых, система управленческого учета может быть отделена от системного устройства менеджмента и учетно-аналитического обеспечения на предприятиях торговли; в-третьих, вся информация, которая формируется в самостоятельной системе управленческого учета на предприятиях торговли, обуславливается влиянием расходообразующих и доходообразующих составляющих.

Использование **процессного подхода** к управленческому учету предполагает разделение функций, следующих друг за другом. Этим и обеспечивается непрерывный и эффективный процесс формирования информации в управленческом учете о доходах и расходах на предприятиях торговли [126]. Следовательно, использование процессного подхода к развитию методики управленческого учета предполагает определение процессов и совершенствование действий по формированию различной информации о расходообразующих и доходообразующих составляющих.

Любой процесс следует рассматривать как устойчивую, целенаправленную совокупность взаимосвязанных видов деятельности, которая по определенной технологии преобразует информацию на входе в выходе, при этом реализуемый товар на предприятиях торговли представляет определенную ценность для потребителя [70, с. 17]. Поэтому каждый торгово-технологический процесс необходимо рассматривать как отдельную совокупность действий, оказывающих непосред-

ственное воздействие на величину расходуобразующих и доходообразующих составляющих. Тогда развитие методики управленческого учета предусматривает процесс формирования реперных точек, которые позволяют характеризовать доходообразующие и расходуобразующие составляющие с позиций: *выработанных показателей оценки деятельности отдельных бизнес-единиц (магазинов, торговых точек) и предприятия торговли как по отдельным торгово-технологическим процессам, так и в целом; показателей оценки бюджетов доходообразующих и расходуобразующих составляющих по видам товаров и товарных групп, а также трансформации сложившихся показателей в совокупный бюджет доходообразующих и расходуобразующих составляющих на предприятиях торговли; формирования бюджетов по центрам доходообразующих и расходуобразующих составляющих, при этом имеется возможность сопоставления с аналогичным бюджетом доходов и расходов различных горизонтов.* Таким образом, применение процессного подхода в развитии методики управленческого учета на предприятиях торговли позволит более аргументированно определить состояние и соотношение исследуемых категорий, что будет способствовать разработке наиболее обоснованных управленческих решений, направленных на формирование оптимальных соотношений доходов и расходов.

Роль **функционального подхода** в развитии методики управленческого учета заключается в том, что потребность управления рассматривается как совокупность функций, которые необходимо выполнить. Ранее отмечалось, что функции должны рассматриваться в комплексе, и ни одна из них не может быть недооценена [103, с. 61]. Принимая во внимание результаты исследований относительно функций управления и их взаимосвязи с системой управленческого учета на предприятиях торговли, можно говорить, что *управленческий учет – это самостоятельная система и системный компонент, которому в учетно-аналитическом обеспечении определено особое место и значение, что позволяет реализовать следующие функции: 1) учет; 2) анализ, 3) прогнозирование и планирование; 4) контроль; 5) организация и мотивация; 6) коммуникации; 7) принятие решений.* Таким образом, применение функционального подхода в развитии мето-

дики управленческого учета предопределяется соответствующими функциями учета расходуобразующих и доходуобразующих составляющих в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли.

Использование *интегрированного подхода* нацелено на усиление взаимосвязи между видами учета в учетно-аналитическом обеспечении на предприятиях торговли. Интегрированный подход к управленческому учету «...обусловлен интегрированной способностью к формируемой информации» [148, с. 27], который позволит сформировать различную учетную и аналитическую информацию в управленческом учете по торгово-технологическим процессам, а также по стадиям жизненного цикла реализуемых товаров. Следовательно, можно говорить о том, что в интегрированном управленческом учете *формируется интегрированная информация, которая всесторонне характеризует расходуобразующие и доходуобразующие составляющие с точки зрения качества и количества, а также позволяет оценить интегрированный синергетический эффект*. Таким образом, интегрированный подход к развитию методики управленческого учета на предприятиях торговли является одним из перспективных направлений совершенствования исследуемой области научного познания, что обусловлено интеграционной способностью, которая позволяет объединить управление, людей, процессы, технологии, которые рассматриваются как единая система, а не только как отдельные элементы.

Резюмируя все вышеизложенное, можно уверенно говорить о наличии научно обоснованном использовании перечисленных научных подходов к развитию методики управленческого учета. Поэтому структурно-управленческий учет в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли можно представить в виде структурной схемы (рисунок 14).

В результате взаимодействия отдельных элементов представленной структурно-логической модели обеспечивается реализация функций управленческого учета, что способствует формированию качественной информации, которая используется системой управления на предприятиях торговли.



Рисунок 14 – Структурно-логическая модель развития методики управленческого учета доходов и расходов¹

Сформированная в управленческом учете информация усилит аналитические возможности гипотез о состоянии объектов управления доходов и расходов на предприятиях торговли. Такая точка зрения предопределяет необходимость выстраивания учетного процесса в единую систему, что позволяет принимать во внимание поведенческие и технологические аспекты в разрезе расходообразующих и доходообразующих составляющих, что соответствует основному принципу «доходы – расходы – экономическая выгода (прибыль)». Таким образом, развитие методики учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли заключается в разработке методического обеспечения управленче-

¹ Составлено автором.

ского учета, что предполагает разработку комплекса, который представлен на рисунке 15.

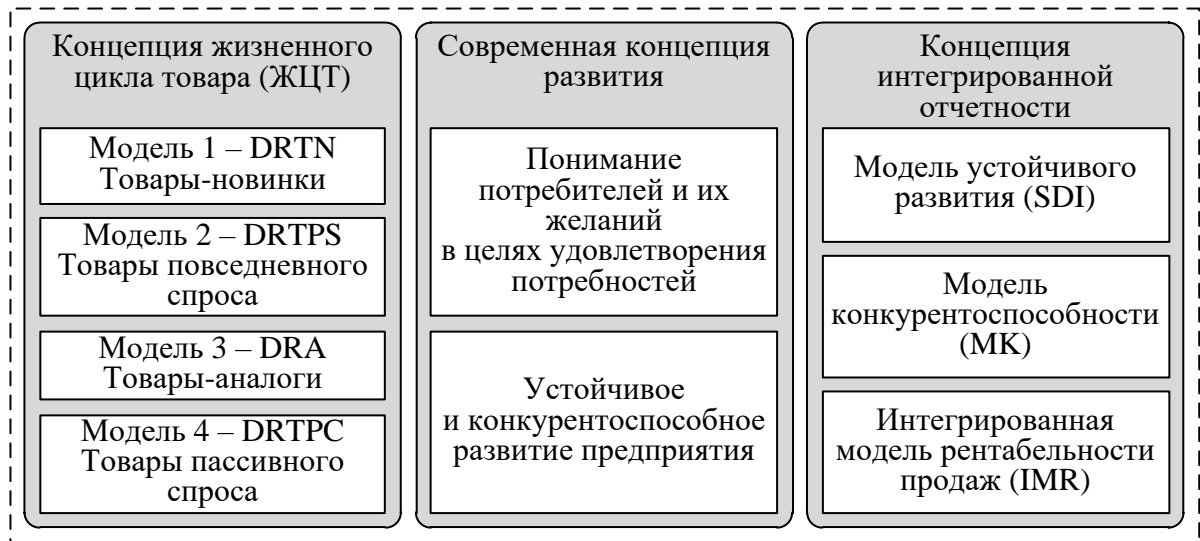


Рисунок 15 – Комплекс управленческого учета доходов и расходов на предприятиях торговли¹

Разработанный комплекс управленческого учета доходов и расходов включает в себя три элемента. *Первый элемент* комплекса управленческого учета основан на концепции жизненного цикла товаров. Основопологающим условием формирования информации в управленческом учете является поведение товаров, которое характеризуется жизненным циклом с момента первоначального выхода на рынок до полного прекращения функционирования, т. е. отсутствия спроса на товары, что влечет прекращение их производства. Данная позиция предполагает наличие методики определения накладных расходов и расчет уровня торговой надбавки, которая характеризует доходы от продажи. Для обеспечения управления народным хозяйством России на всех уровнях существует экономико-статистическая классификация, которая регламентирована комплексом государственных стандартов Единой системы классификации и кодирования технико-экономической и социальной информации (ЕСКК ТЭИ). Следует отметить, что в зависимости от специфики предприятий торговли вся совокупность реализуемых

¹ Составлено автором.

товаров классифицируется на группы, которые представлены в приложении 3 (таблица 3.2). Для целей управленческого учета на предприятиях торговли не выработана единая классификация групп товаров, которая позволила бы оптимально формировать информацию о расходообразующих и доходообразующих составляющих. Поэтому для целей управленческого учета можно использовать общепринятую классификацию, подразделяющую товары на продовольственные и непродовольственные, а в рамках каждой группы предусмотреть распределение товаров по предлагаемой классификации, которая представлена в таблице 8.

Таблица 8 – Группы классификации реализуемых товаров¹

Группа	Модель	Наименование
Первая	1	DRTN
Вторая	2	DRTPS
Третья	3	DRA
Четвертая	4	DRTPC

Предложенная классификация видов товаров обусловлена зарубежными концепциями управленческого учета ABC (Activity Based Costing, или функциональный учет затрат и результатов) и ABM (Activity Based Management, или метод управления операциями) [210]. В связи с этим были использованы латинские аббревиатуры классификационных групп в соответствии с объектами учетно-аналитического обеспечения доходов (*D*) и расходов (*R*) и предлагаемым делением совокупности реализуемых товаров на четыре группы: первая – товары-новинки; вторая – товары повседневного спроса; третья – товары-аналоги и товары-заменители; четвертая – товары пассивного спроса.

Таким образом, в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли для целей управленческого учета вся совокупность реализуемых товаров подразделяется на четыре группы, что позволяет усилить аналитичность формируемой информации в разрезе видов выработанных и товарных групп. При этом имеется возможность управления товарными запасами по ассор-

¹ Составлено автором.

тименту и товарным группам, что обеспечит: 1) наиболее эффективное использование ресурсов; 2) оптимизацию расходообразующих составляющих, что приведет к снижению затрат и расходов; 3) соответствие доходообразующих составляющих планируемому доходу. Благодаря предложенной классификации *в управленческом учете формируется информация по видам товаров и товарных групп, что позволяет сопоставлять эту информацию с информацией, которая формируется в финансовом и налоговом учете*, что способствует выявлению «узких мест» в системе управления на предприятиях торговли. При этом для достижения стратегических целей развития имеется возможность оценки чистой экономической выгоды (прибыли) в системе управленческого учета.

Для целей формирования такой информации разработаны учетные регистры управленческого учета, которые представлены в приложении X. Наименование предлагаемых форм аналитических регистров САР-1 и САР-2 обусловлено следующим: во-первых, аббревиатура САР – это аналитическая форма представления аналитических процессов в виде структурных математических моделей; во-вторых, термин «аналитический регистр» в общем понимании представляется как систематизация и накопление информации о доходообразующих и расходообразующих составляющих; в-третьих, если в отношении регистров бухгалтерского учета имеются нормативные предписания, то в отношении регистров управленческого учета такие предписания отсутствуют. Поэтому можно утверждать, что аналитический регистр управленческого учета – учетная форма накопительной информации.

Разработанные формы САР-1 и САР-2 предназначены для систематизации информации в разрезе конкретного вида товаров и товарных групп. При этом информация по товарной группе выстраивается с учетом предложенной классификации. Такие аналитические регистры составляются ежедневно. Информация накапливается, что в дальнейшем дает возможность формирования ежемесячных, квартальных и годовых отчетов управленческого учета. При этом квартальная и годовая отчетность управленческого учета может сопоставляться с отчетностью, которая формируется в финансовом и налоговом учете. Относительно видов това-

ров и товарных групп возникает необходимость формирования информации о фактически понесенных расходах, которые обусловили соответствующие доходы. Поэтому особое значение для управления на предприятиях торговли имеет правильное распределение видов накладных расходов, которые формируются в процессе торгово-технологических операций и управления. В рамках представленного элемента методического комплекса управленческого учета разработано методическое обеспечение, которое включает в себя: 1) методику формирования и распределения накладных расходов по видам товаров исходя из выделенных моделей жизненного цикла товаров; 2) методику определения суммы накладных расходов по видам товаров и товарных групп.

Таким образом, представленный элемент методического комплекса управленческого учета носит общий информативный характер, обеспечивающий процесс управления и принятия решения на предприятиях торговли. В приложении Ц представлено методическое описание первого элемента комплекса управленческого учета.

Второй элемент комплекса управленческого учета основан на концепции розничных продаж товаров, которая предполагает снижение возможных рисков потерь на предприятиях торговли.

Данный элемент включает в себя следующее методическое обеспечение: 1) методику калькулирования и анализа расходов в системе абсорбен-костинг по видам товаров (товарных групп) и стадиям жизненного цикла товаров; 2) методику калькулирования и анализа расходов в системе вэрибл-костинг по видам товарных групп и стадиям жизненного цикла товаров; 3) методику расчета и анализа доходообразующих составляющих по видам товаров и товарных групп. Представленное методическое обеспечение позволит сформировать в системе управленческого учета различную информацию о расходообразующих и доходообразующих составляющих, что обеспечит реализацию функции планирования и бюджетирования доходов, расходов и финансовых результатов. В приложении Ч представлено методическое описание второго элемента комплекса управленческого учета.

Методические положения анализа по перечисленным элементам комплекса управленческого учета заключается в следующем:

1) выявляются особенности торгово-технологических процессов (приемки, хранения, предпродажной подготовки) в разрезе расходуобразующих составляющих;

2) разрабатываются аналитические параметры оценки сформированной информации; при этом могут использоваться как количественные, так и качественные показатели;

3) информация систематизируется в разрезе видов товаров и поставок, что предполагает построение аналитических таблиц и рядов динамики выработанных параметров для сравнения;

4) реализация технологии сравнения динамических учетных данных и трендовых учетных данных с использованием традиционной методики сравнения (горизонтальный сравнительный анализ, вертикальный сравнительный анализ, многомерный сравнительный анализ);

5) по результатам анализа формулируются выводы о динамике изменения расходуобразующих составляющих; для менеджмента предприятия имеется необходимость визуализации полученных результатов;

6) исследуются причины, повлиявшие на изменение расходуобразующих составляющих, а также производятся математические расчеты, позволяющие судить о фактических значениях факторов, повлиявших на изменение показателей.

Методика проведения анализа доходообразующих составляющих аналогична. Определяются причины и факторы, повлиявшие на определение уровня торговой надбавки.

Третий элемент комплекса управленческого учета основан на концепции интегрированной отчетности, которая имеет практическое применение и позволяет описывать эффективность торгового бизнеса с различных позиций. Поэтому данный элемент комплекса управленческого учета предусматривает следующие составляющие:

- модель устойчивого развития (SDI) торгового бизнеса и методология формирования и анализа показателей отчета устойчивого развития предприятия торговли;

- модель конкурентоспособности (МК) предприятия торговли и методология формирования и анализа показателей конкурентоспособности предприятия торговли;

- интегрированная модель рентабельности продаж (IMR) и методология формирования и анализа показателей интегрированной рентабельности торгового бизнеса.

Таким образом, третий элемент комплекса управленческого учета представляет собой систему отчетов, характеризующих деятельность с различных точек зрения. Сформированные данные могут быть использованы только в целях управления на предприятиях торговли и служат информативным источником для собственников бизнеса. В приложении III представлено методическое описание третьего элемента комплекса управленческого учета.

Каждый элемент представленного комплекса управленческого учета включает в себя набор инструментов, которые дают возможность наиболее объективно сформировать информацию в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли. Процесс организации управленческого учета доходов и расходов по видам товаров и товарным группам начинается с определения расходуобразующих параметров, которые обусловлены торгово-технологическими процессами. При разработке расходуобразующих параметров и определении фактического расходуобразующего элемента, который можно признать элементом калькулирования, необходимо принимать во внимание его фактическую экономическую оценку по текущей и будущей стоимости. В результате в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли формируется информация о расходуобразующих элементах по видам товаров в диапазоне трех возможных горизонтов: 1) оперативного, 2) текущего, 3) стратегического. Такое формирование информации по расходуобразующим составляющим позволяет в процессе реализации функции планирования и прогнозирования сформировать

ровать три возможных варианта отчетов, характеризующих исследуемые учетно-экономические категории и чистую экономическую выгоду, что является результатом сопоставления доходов и расходов.

Реализация методического обеспечения комплекса управленческого учета предполагает последовательное, многократное использование составных элементов в соответствии с алгоритмом действий, включающим восемь шагов.

Шаг 1 – определение товарных групп по видам товаров и с учетом жизненного цикла товаров. На данном этапе имеется необходимость классифицировать все реализуемые товары и параллельно сформировать базовый аналитический регистр управленческого учета формы САР-1. Информация в данном регистре носит накопительный характер. Как отмечалось ранее, такой регистр составляется ежедневно. Таким образом, в учетно-аналитическом обеспечении ежедневно формируется и накапливается информация, позволяющая судить о фактических расходообразующих составляющих, которые возникают в процессе основной деятельности на предприятиях торговли. Также следует иметь в виду, что именно совокупность всех расходообразующих составляющих по товарам и товарным группам является источником доходов на предприятиях торговли.

На данном этапе в соответствии с предлагаемой методикой возникает необходимость использования методики распределения накладных расходов в целях установления цены реализации с учетом уровня торговой надбавки. В свою очередь, уровень торговой надбавки должен соответствовать ожиданиям потребителей. Поэтому имеется необходимость расчета минимально допустимых доходов по видам товаров, сгруппированных в соответствии с предлагаемой классификацией, и для этих целей используется методика определения минимально допустимых доходов от продажи по видам товаров жизненного цикла. Исходя из возможных вариантов расчета определяется допустимый уровень торговой надбавки, чему соответствует методика определения уровня торговой надбавки. Также необходимо предусмотреть варианты возможного дисконта по видам товаров и товарных групп. Основной целью является снижение расходной части за счет увеличения объема продаж при приближении сроков реализации товаров. В ряде случаев

определение уровня дисконта также имеет особое значение, поэтому в комплексе предусмотрена методика определения уровня дисконта.

Шаг 2 – определение спроса потребителей товаров и товарных групп по видам и с учетом жизненного цикла товаров. На данном этапе особое значение имеет прогноз потребительского спроса, на который влияют следующие факторы:

- социально-экономические, к которым относятся уровень денежных доходов населения, уровень цен реализации на товары, предложение товаров, социальный статус населения территории;
- демографические: национальность, возраст населения территории, пол, этап жизненного цикла домашнего хозяйства;
- природно-климатические, которые необходимо учитывать при планировании ассортимента и объема реализуемых товаров, к ним относятся сезонность и температурный режим;
- факторы конкурентоспособности или соперничества в отрасли на определенной территории.

Все перечисленные факторы необходимо учитывать. Особое внимание следует уделять факторам конкурентоспособности, что позволяет осуществлять процесс динамичного развития, а также способствует планированию и прогнозированию показателей доходов и расходов на предприятиях торговли.

Шаг 3 – определение потребности в источниках финансирования ресурсов на приобретение (закуп). Потребность в ресурсах определяется на основании объемов поставки, которые детерминированы планируемым спросом на определенные виды товаров и товарных групп. В соответствии с этим расчет также необходимо выполнять по отдельным видам товаров и товарным группам. На данном этапе, помимо расчета общей потребности в ресурсах, определяются источники финансирования с целью выявления расходуобразующих составляющих в случае привлечения заемных ресурсов. Таким образом, возникает научно обоснованная необходимость в определении потребности в финансовых ресурсах, а также экономическом обосновании эффективности привлеченных заемных источников. Поэтому на данном этапе особое значение имеет расчет потребности

в источниках финансирования и экономическое обоснование целесообразности привлекаемых источников. В некоторых ситуациях затраты на приобретение единицы товаров бывают незначительными, а на предприятиях может складываться ситуация, которая обуславливает необходимость привлечения заемного ресурса. Тогда в системе управленческого учета на предприятиях торговли возникает необходимость формирования различных видов калькуляций, при этом следует выделять расходы, которые связаны с обслуживанием привлекаемых ресурсов.

Шаг 4 – определение накладных расходов по торгово-технологическим процессам. На данном этапе необходимо сформировать информацию о расходообразующих составляющих. Такая информация формируется на основании карты видов расходообразующих составляющих по этапам торгово-технологических процессов и выделенной классификации товаров и товарных групп, что представлено концепцией жизненного цикла товаров в комплексе управленческого учета доходов и расходов на предприятиях торговли. Поэтому имеется необходимость разработки специального регистра управленческого учета, позволяющего сформировать необходимую информацию о расходообразующих составляющих по видам товаров и товарным группам. Также основанием для грамотной реализации этапа будет, служит разработанная методика фиксации расходообразующих составляющих по торгово-технологическим процессам в разрезе калькулирования и анализа расходов в системе абсорбен-костинг и вэрибл-костинг.

Шаг 5 – определение административно-управленческих расходов на предприятиях торговли. Административно-управленческие расходы – это прежде всего накладные расходы, которые носят обязательный характер в практике финансово-хозяйственной деятельности на предприятиях торговли. Состав таких расходов на предприятиях торговли определяется в соответствии с отраслевыми инструкциями и указаниями, в первую очередь Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания [143]. На данном этапе также используется методика фиксации расходообразующих составляющих по торгово-технологическим процессам в разрезе калькулирования и анализа расходов в системе абсорбен-костинг и вэрибл-костинг.

Шаг 6 – определение (расчет) уровня торговой надбавки (торгового наложения) по товарам и товарным группам (индивидуальный расчет по видам товаров и товарным группам, а также усредненное среднее значение уровня торговой надбавки; три варианта расчета с учетом различных горизонтов). Современные условия хозяйствования требуют использования в практике учетно-аналитической работы наиболее прогрессивных методов определения уровня торговой надбавки. В параграфе 1.3 представленного исследования описаны существующие методики определения уровня торговой надбавки. На сегодняшний день отсутствуют регламентирующие документы, устанавливающие единый расчет, поэтому возможно использовать метод, нацеленный на конкурентов. Сложность этого метода заключается в том, что необходимо системно анализировать цены конкурентов. При этом для различных групп товаров необходимо разработать систему показателей «коридора цены конкурентов», а затем определить оптимальное значение розничной цены реализации. В целях апробирования предлагаемого варианта был опытным путем установлены отклонения «коридора цены конкурентов». В таблице 9 представлены варианты отклонения цены.

Таблица 9 – Система отклонений «коридора цены конкурентов»¹

Значение цены	Интервал отклонения, %	
	минимальное	максимальное
Среднее	–10	+10
Медианное	–5	+5
Минимальное	+5	–10

Для формирования информации о ценах конкурентов и определения уровня торговой надбавки для товаров и товарных групп реализуемых товаров составляется оценочный регистр формы ОРКЦиТН² (приложение Щ).

В системе управленческого учета формируется информация о ценах закупа, объемах закупа, расходеобразующих составляющих по торгово-технологическим

¹ Составлено автором.

² Оценочный регистр конкурентной цены и торговой надбавки.

процессам. Мониторинг цен конкурентов позволяет определить оптимальный вариант уровня торговой надбавки при условии соблюдения правила оптимальной экономической выгоды.

Шаг 7 – планирование сметного расчета (бюджета) доходов и расходов (три варианта расчета с учетом различных горизонтов). Основной целью составления бюджета доходов и расходов на предприятиях торговли является планирование прибыли от основной деятельности. Такой бюджет возможно составлять в разрезе видов товаров и товарных групп, а также исходя из предложенной классификации жизненного цикла товаров. На предприятиях торговли необходимо предусмотреть следующие виды бюджетов: бюджет продаж (нетто доходов); бюджет запасов и затрат на хранение; бюджет закупок товаров; бюджет себестоимости продаж (всего); бюджет переменных затрат; бюджет постоянных затрат. Поэтому имеется необходимость использования разработанных методов и моделей комплекса управленческого учета.

Шаг 8 – планирование целевой прибыли по видам товаров и товарных групп по стадиям жизненного цикла (три варианта расчета: с учетом различных горизонтов). Основными факторами, влияющими на прибыль от продаж различных видов товаров и товарных групп, являются: нетто-доходов от продаж (доходов от продажи без учета НДС); уровень валовых доходов; уровень накладных расходов (или издержек обращения). Такая зависимость определяется тем, что каждый вид товаров и товарных групп имеет свой научно-обоснованный (техничко-экономическим расчетом) уровень валового дохода и объем получаемой прибыли от реализации. Изменение состава ассортимента и номенклатуры реализуемых товаров приведет к соответствующим изменениям доходов и расходов, а также финансового результата. Поэтому для целей управления, важно предусмотреть возможные варианты изменения состава ассортимента и номенклатуры реализуемых товаров. Чтобы рассчитать влияние изменения нетто-доходов от продажи на сумму прибыли на предприятиях торговли в системе управленческого учета рекомендована следующая факторная зависимость:

$$\Delta\Pi_T = \frac{(\text{НД}^1 - \text{НД}^0) \times y^0}{100} = \frac{\Delta\text{НД} \times y^0}{100}, \quad (35)$$

где НД^0 – базисный объем нетто-доходов;

НД^1 – отчетный объем нетто-доходов;

y^0 – базисный уровень рентабельности продаж.

В свою очередь, влияние на прибыль изменения валового дохода от продажи составит:

$$\Delta\Pi_{y_d} = \frac{\text{НД}^1(y_d^1 - y_d^0)}{100} = \frac{\text{НД}^1 \times \Delta y_d}{100}, \quad (36)$$

где y_d^1 и y_d^0 – соответственно отчетный и базисный средний уровень валового дохода по отношению к нетто-доходам.

Влияние уровня накладных расходов на величину прибыли от продаж рассчитывается по следующей формуле:

$$\Delta\Pi_{y_{\text{и}}} = \frac{\text{НД}^1(y_{\text{и}}^0 - y_{\text{и}}^1)}{100} = \frac{\text{НД} \times (-\Delta y_{\text{и}})}{100}, \quad (37)$$

где $y_{\text{и}}^0$ и $y_{\text{и}}^1$ – средние уровни издержек обращения базисного и отчетного периода.

Все этапы выполняются последовательно, при этом имеется возможность интеграции информации и формирования в управленческом учете наиболее качественных параметров, позволяющих всесторонне судить о состоянии доходов и расходов, а также возможных тенденциях изменения этих показателей.

Основу комплекса управленческого учета доходов и расходов на предприятиях торговли составляют следующие базовые составляющие.

1. *Цели распределения накладных (косвенных) расходов на предприятиях торговли*, которые заключаются в следующем:

- обеспечение информации для принятия решения (например, о расширении товарной номенклатуры продаж; об увеличении или снижении розничной цены продажи определенных товаров; об объеме закупок определенных товаров по видам и товарным группам; о внедрении наиболее прогрессивных технологий розничных продаж и др.);

- мотивация работников предприятия торговли (стимулирование объемов продаж по товарам и товарным группам, приносящих наибольшую прибыль, а также стимулирование работников за снижение рисков потерь/убытков);

- формирование обоснованной цены продажи товаров для возмещения расходов (определение наиболее «справедливой» цены розничной продажи по видам и группам товаров, которая покрывала бы все расходы предприятия торговли, связанные с процессом закупа и другими торгово-технологическими процессами, а также способствовала наибольшей прибыли);

- разностороннее измерение (оценка и анализ) сложившегося финансового результата деятельности (прибыли или убытка) для целей бухгалтерского, налогового и управленческого учета.

2. Критерии принятия решения при распределении косвенных расходов.

На принятие решения оказывают влияние четыре главных критерия:

- причинно-следственный критерий, который позволяет выделить переменные (прямые) и постоянные (накладные) расходы, а также определить метод распределения расходов и является наиболее важным и понятным;

- полученная выгода. Суть критерия определяется возможностью распределения постоянных (накладных) расходов по видам товаров и товарных групп, т. е. по потребителям, которые удовлетворяют спрос данными товарами и товарными группами;

- справедливость. Цель критерия – установление справедливой розничной цены, которая удовлетворяла бы потребителей и предприятие торговли. В большинстве случаев решения, принимаемые на основании данного критерия справедливости в отношении распределения расходов между товарами и товарными группами, является целью менеджмента;

- возможность нести расходы. Смысл критерия определяется тем, что более прибыльные товары и товарные группы имеют бóльшую возможность «погашать» административно-управленческие расходы и расходы, возникающие в ходе торгово-технологических процессов на предприятиях торговли.

3. *Системы калькулирования по конкретным торгово-технологическим и хозяйственным процессам*, которые в дальнейшем используются как база распределения косвенных расходов. Расходы предприятия торговли распределяются по конкретным операциям и видам расходов, которые используются как база для распределения косвенных расходов. Сам процесс распределения косвенных (накладных) расходов представляет собой обобщение расходов по торгово-технологическим процессам, а затем и прочим операциям, обеспечивающим основное назначение торговых предприятий по организации процесса продажи товаров.

4. *Система сбалансированных оценочных показателей*, которая позволяет оценить деятельность предприятий торговли с учетом четырех приоритетов: 1) финансы; 2) работа с клиентами; 3) внутренние бизнес-процессы; 4) развитие и рост.

Наиболее рациональный и комплексный подход может быть реализован с использованием интегрированной методики оперативного, текущего и стратегического учета и анализа доходов и расходов на предприятиях торговли. Рассмотрим предлагаемую методику комплекса управленческого учета и анализа доходов и расходов на предприятиях торговли более подробно.

Предлагаемая методика заключается в **разработке интегрированной зависимости расходуобразующих элементов**.

Расходуобразующие элементы представляют собой возможное направление расходов и затрат, возникающих в результате осуществления торгово-технологических процессов и управления. Глубина и детализация расходуобразующих элементов зависит от возможных условий транспортировки (доставки), а также приемки, хранения, предпродажной подготовки, условий продажи и обслуживания потребителей. Поэтому расходуобразующие элементы зависят от основных торгово-технологических процессов и включают в себя следующие составляющие.

1. *Поступление товаров*. Процесс приемки регламентирован Инструкцией о порядке приемки продукции производственно-технического назначения и товаров народного потребления по качеству, утвержденной постановлением Госарбитража СССР от 25.04.1966 № П-7) (ред. от 23.07.1975, с изм. от 22.10.1997).

В системе управленческого учета формируется следующая информация о расходаобразующих составляющих: условие поставки: если осуществляется самовывоз – да/нет (Π_1), то расходы увеличиваются на стоимость доставки, а если доставку осуществляет товаропроизводитель (оптовый поставщик или товаропроизводитель) (Π_2), то цена приобретения товаров не изменяется; проверка сопроводительных документов по существу, установление законности осуществляемых хозяйственных операций (поставки товаров), целесообразность; соответствие (Π_3) или несоответствие (Π_4) по количеству; при этом цена приобретения соответствует (Π_5) или не соответствует (Π_6) договору; ставка НДС – 0 % (Π_7), 10 % (Π_8), 20 % (Π_9); продолжительность приемки товаров (Π_{10}) – это время, затраченное на приемку; при этом необходимо учитывать количество человек, участвующих в приемке товаров (Π_{11}); фактическое соответствие товаров по количеству поставки (Π_{12}); наличие внешних дефектов – да/нет (Π_{13}); документальное оформление поступивших товаров для перепродажи в магазин через информационную систему – да/нет (Π_{14}). Таким образом, в управленческом учете формируется информация по торгово-технологическому процессу приемки, причем каждое действие процесса приемки характеризуется критерием, который является носителем расходов.

2. *Распаковка и маркировка товаров* включает контроль целостности упаковки – да/нет (M_1) и маркировки – да/нет (M_2) для обеспечения электронного документооборота. Общая схема процесса маркировки представлена на рисунке 16.

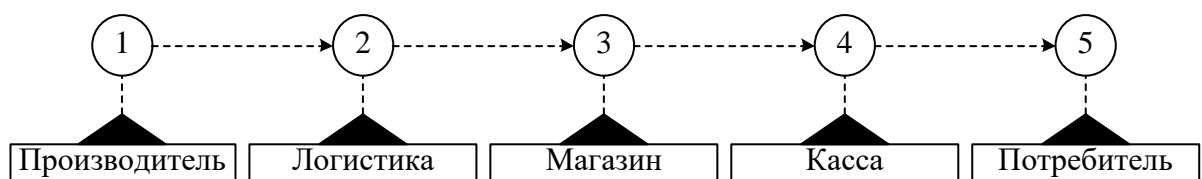


Рисунок 16 – Общая схема работы системы маркировки¹

При отсутствии маркировки процесс приемки товаров становится более трудоемким. Увеличивается время на выполнение работ, возникают дополнитель-

¹ Составлено автором.

ные расходы предприятия на маркировку, которые составляют 0,50 руб. на единицу маркировки товара (M_3).

3. *Доставка на места хранения товаров и организация хранения.* Если товары не попадают сразу в розничную торговлю (т. е. в торговый зал), а какое-то время находятся (хранятся) в складских помещениях, то в системе учета и анализа формируется складская грузовая единица – да/нет (X_1). Основным принципом при организации хранения является рациональное складирование (эффективное использование зоны хранения) и обеспечение соответствующих условий для хранения. Специальные условия хранения – да/нет (X_2). В целях обеспечения сохранности товаров процесс хранения предусматривает информационное обеспечение, что включает в себя: обработку входящей документации при помощи компьютерной программы – да/нет (X_3) и контроль сохранности товаров (ежедневный) – да/нет (X_4). При этом на складе обеспечивается выполнение некоторых видов продажных услуг, таких как сортировка товаров – да/нет (X_5), полная проверка качества поставляемых товаров – да/нет (X_6), фасовка – да/нет (X_7) и упаковка – да/нет (X_8), выявленные дефектные товары или не соответствующие качеству (X_9), подготовка товаров к продаже – да/нет (X_{10}), транспортировка в торговый зал (X_{11}).

4. *Розничные продажи и обслуживание покупателей.* Прежде всего для целей учета необходима информация о методах продажи: продажа через прилавки (P_1); продажа с открытой выкладкой (P_2); продажа по образцам (P_3); самообслуживание (P_4).

Причем все перечисленные виды продажи могут использоваться на предприятиях торговли. Далее проводится корректировка расходов, что связано с возникновением непроизводительных и внеплановых расходов и потерь. В управленческом учете данные виды расходов на предприятиях торговли обусловлены различными причинами и факторами. Основными причинами увеличения непроизводительных расходов, как правило, являются: 1) несоблюдение правил приемки товаров по количеству и качеству; 2) нарушение технологии приемки и увеличение трудоемкости работ по приемке товаров в результате простоев по вине работников; 3) нарушения техники безопасности в ходе торгово-технологических про-

цессов, как результат – травматизм на производстве; 4) нерациональное распределение должностных обязанностей сотрудников предприятия; 5) возможные технические сбои и неполадки в системах водоснабжения и водоотведения, электроснабжение и др.; 6) нарушения условий хранения товаров; 7) нерациональные управленческие решения и др.

На сегодняшний день особую актуальность приобретают внеплановые расходы на предприятиях торговли, которые обусловлены пандемией COVID-19. Согласно ст. 25 Федерального закона от 30.03.1999 № 52-ФЗ «О санитарно-эпидемиологическом благополучии населения», индивидуальные предприниматели и юридические лица обязаны осуществлять санитарно-противоэпидемические мероприятия по обеспечению безопасных условий труда. Письмом Роспотребнадзора от 10.03.2020 № 02/3853-2020-27 «О мерах по профилактике новой коронавирусной инфекции (COVID-19)» в целях выполнения законодательных постановлений определены направления внеплановых расходов, которые включаются в состав прочих расходов согласно подп. 7 п. 1 ст. 264 Налогового кодекса РФ. Для целей управленческого учета в рамках реализации постановлений Правительства РФ и сложившихся условий хозяйствования на предприятиях торговли необходимо ведение регистра управленческого учета непроизводительных и внеплановых расходов. Таким образом, результатом первого этапа является формирование интегрированной информации о расходеобразующих элементах по каждому виду товаров и каждой товарной группе с учетом классификации жизненного цикла товаров. Для обобщения расходеобразующих элементов разработан макет аналитического реестра расходеобразующих составляющих (приложение III).

Предложенный аналитический реестр позволяет в управленческом учете сформировать интегрированную информацию о возможных расходах, возникающих в ходе торгово-технологических процессов на предприятиях торговли, которая не находит отражения в бухгалтерском и налоговом учете. В целях формирования наиболее полной информации по видам реализуемых товаров и товарных групп в управленческом учете формируется сводная информация по расходеобразующим составляющим, форма которой представлена в приложении Ф.

С использованием методологии сравнительного многомерного анализа исследуется возможный рейтинг расходуобразующих составляющих по каждой товарной группе жизненного цикла товаров, а затем выстраивается структура, позволяющая распределить управленческие и коммерческие расходы на предприятиях торговли. Это дает общее представление менеджменту о наличии расходуобразующих составляющих на каждую реализованную товарную группу, что позволяет оценить вероятность покрытия расходов доходами от продажи.

Таким образом, развитие методики учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли заключается в формировании интегрированной информации в комплексе управленческого учета. Предложенный вариант формирования информации позволяет учитывать фактически понесенные расходы и научно обоснованным способом рассчитать и установить розничные цены на реализуемые товары с учетом возможностей устойчивого и конкурентоспособного развития, что в последующем обуславливает доходы. Учет расходуобразующих элементов по каждому виду товаров и товарных групп возможен только в управленческом учете. Оценить фактические расходуобразующие элементы в практике финансово-хозяйственной деятельности практически невозможно. В представленном исследовании разработан регламент формирования информации о расходуобразующих элементах, который получил практическое применение. В отношении доходов следует отметить, что розничные цены на реализуемые товары на предприятиях торговли – это прежде всего составляющая доходов от продаж, поэтому возникает необходимость глубокой проработки данного аспекта. Иногда желаемые доходы могут остаться желаемыми, при этом могут возникнуть и непредусмотренные, а значит, незапланированные убытки. Поэтому при установлении доходов от реализации единицы товара необходимо принимать во внимание все расходуобразующие элементы, а также учитывать спрос на товары, уровень цен конкурентов и интересы собственников бизнеса, что позволяет сделать предложенная методика.

3.2 Функциональная модель концепции учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли

Повышение обоснованности принимаемых управленческих решений представляется одним из ключевых факторов совершенствования учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли. В связи с этим предлагается авторский взгляд на процесс формирования информации о доходах и расходах в системе управленческого учета, который соответствует выработанной концепции формирования учетно-аналитического обеспечения.

Функциональная модель аналогична модели деятельности или модели процесса, поэтому разработанная функциональная модель концепции учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли представляет собой схему взаимосвязанных элементов, обеспечивающих учетно-аналитические процедуры, которые способствуют формированию необходимой информации об объектах учета, обладают причинно-следственными связями и взаимосвязями, а также характеризуются определенными сущностными характеристиками. Таким образом, функциональная модель концепции учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли отражает комплекс функций объектов учета и анализа. Основная цель модели предопределяется выработанными положениями концепции формирования учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли, которая представлена в параграфе 2.3.

Разработанная функциональная модель концепции учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли представляет собой обобщенную совокупность основных элементов, которые предопределяют основной алгоритм смысловой структуры. Основной задачей функциональной модели концепции учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли является усиление аналитических свойств информации, формируемой в управленческом учете предприятий торговли.

Основу функциональной модели концепции учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли составляют теоретические положения и научные теории управления, базирующиеся на системном, комплексном, процессном и интегрированном подходах, а также теоретические положения теории учета, которые разрешают проблемные аспекты учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов. Итальянский историк Дж. Ферреро сказал, что «теория, которая придает фактам значимость, часто бывает полезной... потому что она высвечивает явление, которое раньше никто не наблюдал, изучает те факты, которые не изучались, дает толчок для более широких и продуктивных исследований» (цит. по: [191, с. 19]).

Эффективность и качество управления на предприятиях торговли определяются прежде всего обоснованностью методологии, применяемой для разрешения различных спорных, проблемных аспектов и возникающих вопросов при принятии управленческих решений. При этом любое управленческое решение в той или иной степени оказывает непосредственное влияние на содержание доходов и расходов. Выбор теоретических подходов явился не случайным. Вся совокупность представленных научных позиций теории управления и учета направлена на разрешение проблемных теоретических аспектов, которые можно назвать фундаментальными проблемами, и которые являются значимыми в практике учетно-аналитической работы и управления на предприятиях торговли.

К числу наиболее значимых теоретических вопросов, которые являются фундаментом функциональной модели учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли, были отнесены следующие:

1) отсутствие четкой регламентации методики рационального ведения и организации управленческого учета (при этом необходимо учитывать, что регламент финансового и налогового учета доходов и расходов является весьма существенным и решающим для предприятий и, соответственно, для учетно-экономических категорий доходов и расходов). При этом не следует стремиться к уравниванию норм видов учета (финансового, налогового и управленческого), так как это может привести скорее к возникновению недостатков учетно-аналитического обеспече-

ния. Для разрешения проблем в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов необходимо четкое разграничение систем учета и соответствующих правил признания доходов и расходов. Интегрированная отчетность, сформированная в комплексе управленческого учета, позволит сформировать информацию о доходах и расходах исходя из интегрированного мышления, что определяется необходимостью рассмотрения разнообразных связей предприятия, а также между операционным и функциональным капиталами, которые используются и воздействуют на торгово-технологические процессы;

2) наличие разногласий в трактовках и формулировках понятий доходов и расходов, обусловленных профессиональными интересами, суждениями, нормами права и учетными принципами учетно-аналитического обеспечения разных категорий пользователей. Разрешение данной проблемы возможно в результате разграничения понятий и профессиональных суждений в отношении учетно-экономических категорий доходов и расходов: исходя из реализуемости их признания и целей учета. В управленческом учете разрешение данного разногласия достигнуто сформированными сущностными характеристиками доходов и расходов, что было достаточно подробно описано в параграфе 1.2. Использование таких категорий, как доходобразующие и расходобразующие составляющие (см. параграф 3.1), позволит разрешить некоторые разногласия, которые возникают в системе управления при формировании ожидаемых доходов от продажи на предприятиях торговли;

3) этические проблемы учетно-аналитического обеспечения определяются различными интересами пользователей информации доходов и расходов. Учет финансово-хозяйственных событий, торгово-технологических процессов, а также доходов и расходов должен быть непредвзятым. Вся информация, формируемая в учетно-аналитическом обеспечении, должна быть достоверной и правдивой. Это обуславливает необходимость объективной оценки доходов и расходов, но здесь важна историческая (первоначальная) стоимость используемых ресурсов для получения соответствующих доходов и признания расходов. Выработанный комплекс управленческого учета доходов и расходов на предприятиях тор-

говли, способствует разрешению этической проблемы, ведь в ряде случаев трудозатраты, которые возникают в ходе торгово-технологических процессов, учитываются необъективно;

4) экономические проблемы учетно-аналитического обеспечения возможны в результате наличия отрицательного или нулевого эффекта финансово-хозяйственной деятельности на предприятиях торговли и соответствующих доходов и расходов. Сторонники макроэкономики ориентируются на национальные интересы; в свою очередь сторонников микроэкономики интересуют неизбежные экономические последствия, которые в большинстве случаев трудно предугадать. Социально-ориентированная позиция объединяет макроэкономические и микроэкономические цели финансово-хозяйственной деятельности на предприятиях торговли и здесь достаточно важным является устойчивое развитие. Разрешение экономической проблемы устойчивого развития возможно при выработке общетеоретических позиций интегрированного анализа, что возможно при наличии интегрированной отчетности доходов и расходов;

5) поведенческий подход является альтернативным экономическому подходу, который предусматривает как психологические, так и социальные аспекты, при формировании информации о доходах и расходах на предприятиях торговли. Считается, что наиболее важным потребителем информации и финансовых отчетов, являются собственники бизнеса (акционеры). В случае признания доходов и расходов, и определения прибыли на ранних стадиях процесса управления или принятия решения, могут возникнуть противоречия, которые обусловлены фактическим результатом (т. е. соотношением доходов и расходов). Поэтому, для разрешения проблемы поведенческого подхода, необходимо измерить эффект различных учетных процедур и отчетных данных, что, возможно только в комплексе управленческого учета, при помощи интегрированной информации;

6) процесс классификации учетных данных (доходов и расходов) – прежде всего регистрации, обобщения учетной информации по видам систем учета учетно-аналитического обеспечения, может носить частный, агрегированный и интегрированный характер. Следовательно, формирование информации о доходах и

расходах в учетно-аналитическом обеспечении – это интерпретация учетных данных в комплексе управленческого учета, а также интегрированной отчетности видов и систем учета.

Таким образом, теоретическое обеспечение функциональной модели концепции учено-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли, представляется научной основой рассуждений, благодаря которым и формируется развитие теории, методологии и практики учетно-аналитического обеспечения. Выбор составляющих элементов теоретического обеспечения концептуальной модели учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов, явился не случайным. Элементы теоретического обеспечения определены как взаимосвязанная совокупность логических принципов, которые обеспечивают наилучшее понимание существующей теории, методологии и практики. Каждая составляющая теоретического обеспечения имеет достоинства, помогающие установить и оценить принципы и процедуры формирования интегрированной информации о доходах и расходах в комплексе управленческого учета, а также интегрированной отчетности.

Любые теоретические и методологические позиции предполагают поиск ответов на важные вопросы исследуемой области научного познания. Теоретические и методологические позиции учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов, концентрируются на логическом выборе взаимосвязанных систем и принципов учета, а также инструментов обеспечения, что способствует достижению фундаментальных целей: во-первых, понимание современной практики учетно-аналитической работы; во-вторых, развитие методики и методологии учетно-аналитического обеспечения по аспекту, который определен темой исследования. Поэтому особое значение в представленной функциональной модели концепции учено-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли отводится методическому обеспечению. Методологическое обеспечение функциональной модели концепции учено-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли включает в себя совокупность элементов обеспечения и реализации представленного научного взгляда на вопросы формирования интегрированной информации в комплексе управленческого учета. На рисунке 17

представлена функциональная модель концепции учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли.



Рисунок 17 – Функциональная модель структурных элементов концепции учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов¹

¹ Составлено автором.

Как видно, основу функциональной модели концепции учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли составляют:

- общие положения концепции;
- теоретические и методологические положения;
- методические подходы;
- инструменты учетно-аналитического обеспечения.

Далее выделены структурные составляющие обеспечивающие процесс формирования информации в системе управленческого учета учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли.

Состав структурных составляющих определен следующим образом: во-первых, важным элементом процесса организации управленческого учета на предприятиях торговли является организационно-правовое обеспечение, которое представлено совокупностью элементов следующих регламентов:

- 1) общие положения и организационная структура учетно-аналитической работы на предприятиях торговли;
- 2) организационно-технологические положения учетно-аналитической работы на предприятиях торговли;
- 3) многоуровневая структура счетов для учета доходов и расходов на предприятиях торговли;
- 4) виды отчетов для управления и собственников бизнеса.

Все перечисленные элементы отражаются в учетной политике для целей управленческого учета. При этом для целей управленческого учета доходов и расходов необходимо четко определить (т. е. раскрыть в учетной политике):

- сущность доходов и расходов (это возможно благодаря сформированным сущностным характеристикам, что было представлено в параграфе 1.2);
- классификацию доходов и расходов для целей управленческого учета (такая классификация разработана и представлена в параграфе 2.3, таблица 6);
- как измеряются (оцениваются) доходы и расходы в управленческом учете;
- когда возникают доходы и расходы и как они должны быть отражены в управленческом учете;

- отражение доходов и расходов в отчетности.

Научная позиция автора состоит в том, что для целей управления в системе управленческого учета формируется интегрированная информация, формирование которой должно учитывать нормативные предписания других видов учета, которые используются в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли. Далее в функциональной модели концепции учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли выделены два блока, состав, которых представляет наибольший научный интерес, что и позволяет судить о научной новизне представленного исследования.

Блок 1 – организационно-подготовительная работа. Основными компонентами блока функциональной модели концепции учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятии торговли являются:

- формирование информации о расходообразующих составляющих по видам товаров с учетом концепции жизненного цикла;
- формирование информации о доходообразующих составляющих по видам товаров с учетом концепции жизненного цикла;
- признание прибылей (убытков) по итогам сопоставления доходообразующих и расходообразующих составляющих и процесс оценки доходообразующих и расходообразующих составляющих.

Формирование информации о расходообразующих составляющих является необходимым условием для обоснования величины расходов на предприятиях торговли. При этом имеется возможность сопоставления учетных данных сформированных в других видах учета. Такое сопоставление, является необходимым для формирования суждения о составе расходов и его измерении для целей управления. Таким образом, представленный компонент позволит наиболее точно установить состав фактических расходов на каждом этапе торгово-технологических процессов. Все расходообразующие составляющие измеряются текущей оценкой используемых экономических ресурсов, которые в дальнейшем трансформируются в денежный эквивалент (или деньги) в процессе обмена. Когда получены денежные средства в обмен на товары, то оценка расходов очевидна. В свою очередь, *фор-*

мирование информации о доходообразующих составляющих позволяет судить о надежности и достоверности оценки доходов полученных от продажи товаров. В настоящее время для большинства товаров невозможно установить стабильную розничную цену реализации. Поэтому при определении доходов (цены реализации) возникает необходимость корректировки на оценку доходообразующих составляющих. Получение доходов на предприятиях торговли, напрямую зависит от кредитоспособности покупателя. Поэтому в ряде случаев возникают дополнительные расходообразующие составляющие элементы, которые не были предусмотрены. Таким образом, представленный компонент в полной мере характеризует процесс создания и реализации доходов на предприятиях торговли. При этом не надо смешивать процесс создания и реализации доходообразующих составляющих и доходов.

Процесс создания доходообразующих составляющих и доходов – это непрерывный процесс, формирования расходообразующих составляющих и расходов. В свою очередь, процесс реализации, представляет возможность отражения фактически полученных доходов, что отражается в отчетности. В составе доходообразующих составляющих важное значение имеет норматив ожидаемого чистого дохода (или прибыли) полученной от реализации товаров. Поэтому доходообразующие составляющие представляют наиболее уточняющую структуру торговой надбавки на предприятиях торговли. *Признание прибылей (убытков) по итогам сопоставления доходообразующих и расходообразующих составляющих* в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли, представляет вероятностную основу. В некоторых ситуациях признание и оценка доходов и расходов невозможна. Такое положение продиктовано возникновением неопределенных ситуаций. Примером таких ситуаций, может служить увеличение стоимости используемых ресурсов, что является важным для принятия управленческих решений, но не для определения прибыли. Поэтому, для наиболее убедительного суждения о прибылях (убытках) в учетно-аналитическом обеспечении, должна быть сформирована информация, которая позволяет судить об относительной определенности и достоверности. Процесс оценки доходообразующих и

расходообразующих составляющих в учетно-аналитическом обеспечении представляет процедуру вменения определенных величин измерения. Доходообразующие и расходообразующие составляющие можно использовать агрегировано и раздельно, в целях определения зависимости и итоговой оценки доходов и расходов на предприятиях торговли для целей управления. Товары, предназначенные для перепродажи, обмениваются на деньги, в ходе осуществления основного вида деятельности на предприятиях торговли. Цена обмена на эти товары продиктована влиянием платежеспособного спроса и факторами внешнего функционирования. Поэтому, доходообразующие и расходообразующие составляющие могут быть оценены с различных точек зрения, которые представлены в таблице 10.

Таблица 10 – Варианты оценки доходообразующих и расходообразующих составляющих¹

Событие	Стоимость приобретения	Стоимость выбытия
Прошрое	Историческая стоимость приобретения товаров	Доходы от продажи
Настоящее	Стоимость замены	Текущая цена продажи
Будущее	Ожидаемые будущие расходы	Ожидаемые будущие доходы

Таким образом, в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли формируется информация обеспечивающая процесс присвоения (зарабатывания) денежных показателей, которые характеризуются эквивалентом стоимости. Выбор метода оценки зависит от целей управления, при этом каждый используемый метод оценки доходообразующих и расходообразующих составляющих должен быть логически завершен, т.е. оправдан и экономически обоснован. Поэтому, при организации управленческого учета доходов и расходов на предприятиях торговли необходимо определить, в каком горизонте будет осуществляться формирование необходимой информации для принятия управленческих решений. В большинстве случаев, имеется потребность формирования различных горизонтов информации, что и позволяет говорить о необходи-

¹ Составлено автором.

мости создания наиболее прогрессивного методического обеспечения, которое способствует удовлетворению потребностей управления в такой информации.

Блок 2 – методическое обеспечение управленческого учета и отчетности – представлен совокупностью видов документов или методической документации в состав, которой входит:

- методическое обеспечение формирования доходов и расходов;
- методическое обеспечение формирования доходобразующих и расходобразующих;
- методическое обеспечение формирования управленческих отчетов.

Методическое обеспечение представляет собой комплекс документов, которые отражают системное описание процесса формирования информации в управленческом учете о доходах и расходах на предприятиях торговли. В рамках представленного исследования разработан комплекс методического обеспечения учета доходов и расходов в системе управленческого учета. Комплекс методического обеспечения раскрывает правила формирования учетной информации о доходах и расходах на предприятиях торговли. Нормативной базой комплекса методического обеспечения являются нормы действующего законодательства в области бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов на предприятиях торговли. Поэтому для формирования информации о доходах и расходах необходимо понимать технологию процесса. В параграфе 2.2 достаточно подробно описаны - организационные и специфические особенности хозяйственной деятельности на предприятиях торговли, определяющие организационное построение учетно-аналитического обеспечения, также разработана структурная схема составных элементов учетной политики на предприятиях торговли. Предприятия торговли (в магазинах) в соответствии с п. 20 ФСБУ 5/2019 имеют возможность организовать учет товаров поступающих для перепродажи по ценам закупа, это эквивалент понесенных затрат на приобретение товаров для перепродажи, а также по ценам продажи. Цена продажи, представляет денежный эквивалент суммы ожидаемой выручки (брутто-доходов от продажи). Сумма торговой надбавки (доходов от продажи) учитывается отдельно на счете 42 «Торговая наценка». В зависимости

от выбранного варианта учета в учетно-аналитическом обеспечении формируется информация о поступающих товарах для перепродажи на счета бухгалтерского учета:

- первый вариант – учет по закупочным ценам: Д41 К60 стоимость приобретаемых товаров по ценам закупа; Д19 К60 НДС по приобретению товаров;
- второй вариант – учет по отпускным ценам: Д41 К60 стоимость приобретаемых товаров по ценам реализации; Д19 К60 по приобретению товаров; Д41 К42 торговая наценка.

Коммерческие расходы на предприятиях торговли учитываются на счете 44 «Расходы на продажу», накопленные суммы подлежат списанию на расходы предприятия по основному виду деятельности. При этом методологией предусматривается два возможных варианта списания. Первый вариант списания заключается в обнулении счета 44 на конец месяца, т. е. сумма, аккумулированная в дебете счета 44, в полном объеме списывается в расходы, что отражается бухгалтерской записью Д90 К44. Второй вариант списания заключается в распределении коммерческих расходов на объем проданных товаров. Следует учитывать и то обстоятельство, что транспортные расходы по доставке товаров для перепродажи списываются на объем реализации товаров, который рассчитывается в соответствии с последовательностью действий:

1) определяется удельный показатель списания транспортных расходов по формулам:

$$\text{УдТР}(\%) = \frac{\frac{\text{Сн } 44}{\text{ТР}} + \frac{\text{Об Д } 44}{\text{ТР}}}{\text{Сн } 41 + \text{Об Д } 41} \times 100 \quad (38)$$

или

$$\text{К-т ТР} = \frac{\frac{\text{Сн } 44}{\text{ТР}} + \text{Об Д } 44}{\text{Сн } 41 + \text{Об Д } 41}; \quad (39)$$

2) определяется сумма списания транспортных расходов на объем реализованных товаров по формуле:

$$\sum TP = Q \times U_{дTP}(\%) (К-тTP). \quad (40)$$

Аналогично рассчитывается удельный показатель списания нераспределенных коммерческих расходов. Сложность заключается в правильности формирования информации о транспортных расходах и коммерческих расходах, а также списанных транспортных расходов и коммерческих расходов предприятия. Методика расчета списания коммерческих расходов предприятия сводится к последовательности выполнения аналитических процедур:

1) определяется удельный показатель списания коммерческих расходов по формулам:

$$U_{дКР}(\%) = \frac{\left(Сн\ 44 - \frac{Сн\ 44}{ТР}\right) + \left(Об\ Д\ 44 - \frac{Об\ Д\ 44}{ТР}\right)}{Сн\ 41 + Об\ Д\ 41} \times 100 \quad (41)$$

или

$$К-т\ КР = \frac{\left(Сн44 - \frac{Сн44}{ТР}\right) + \left(ОбД44 - \frac{ОбД44}{ТР}\right)}{Сн\ 41 + Об\ Д\ 41}; \quad (42)$$

2) определяется сумма списания коммерческих расходов на объем реализованных товаров по формуле:

$$\sum КР = Q \times U_{дКР}(\%) (К-тКР). \quad (43)$$

Во втором случае по счету 44 «Расходы на продажу» имеет место сальдовый остаток, который сформирован исходя из двух составляющих. Первая составляющая – это сальдовый остаток по субсчету 44/Транспортные расходы на объем не реализованных товаров. Вторая составляющая – сальдовый остаток по счету 44, который уменьшен на сумму субсчета 44/Транспортные расходы, что представлено коммерческими расходами на предприятиях торговли.

Таким образом, для целей минимизации финансовых рисков первый вариант списания коммерческих расходов в практике учетно-аналитической работы встречается достаточно часто. При этом нельзя утверждать, что способ в полной мере соответствует интересам собственников бизнеса и управления. В ряде случаев могут возникнуть ситуации, когда объемы продаж падают по необусловленным

причинам, при этом на предприятиях торговли формируются достаточно высокие коммерческие расходы. Второй вариант, можно охарактеризовать, как способ со степенью риска. Риск обусловлен тем, что сформированные расходы в дебете счёта 44 не будут списаны в неполном объеме, как в настоящем, так и в будущем. Поэтому возникает необходимость выработки наиболее прогрессивного способа списания коммерческих расходов (расходов на продажу).

Реализация данной рекомендации, возможна только в управленческом учете. Автором исследования, предлагается развитие методики и соответствующего методического обеспечения позволяющего сформировать наиболее полную информацию о доходах и расходах на предприятиях торговли для целей управления. В параграфе 3.1 представлено описание выработанных доходообразующих и расходообразующих составляющих, которые формируются в результате торгово-технологических процессов. Данные категории позволяют на каждом этапе торгово-технологических процессов сформировать аналитическое суждение о возможных настоящих и будущих расходов и доходов. Такая точка зрения научно обоснована и доказательно аргументирована.

Во-первых, все товары, приобретаемые для перепродажи, должны находить своего потребителя. Поэтому, была предложена классификация товаров для целей управленческого учета, которая приведена в параграфе 3.1. Цель классификации сформировать аналитическое суждение для целей управления по объемам реализации как в натуральном и стоимостном выражении, что способствует формированию наиболее точной, достоверной, аналитической информации о доходах и расходах по предложенной классификации товаров. Причем данная классификация используется в разрезе товарного ассортимента¹ и товарной номенклатуры¹.

¹ Товарный ассортимент – совокупность любой продукции, которая реализуется магазинами (торговыми предприятиями). В зависимости от различных факторов он может иметь несколько видов: простой товарный ассортимент (виды товаров отличаются по одному-двум признакам) сложный товарный ассортимент (товары представлены разнообразными видами, которые характеризуются тремя и более свойствами) укрупненный товарный ассортимент (наличие нескольких товарных групп, товары в которых объединены по каким-либо свойствам) развернутый товарный ассортимент (товар представлен большим количеством различных товарных групп, подгрупп и видов).

Для формирования информации доходах и расходах в системе управленческого учета, необходима расширенная, многоуровневая система счетов учета торгово-технологических процессов и продажи. Автор придерживается мнения, что система управленческого учета – это интегрированная система, поэтому управленческий учет доходов и расходов ведется на базе единого плана счетов бухгалтерского учета. Учет доходов и расходов ведется методом двойной записи. Для целей повышения аналитичности формируемой информации предлагается конкретизировать учетную информацию по торгово-технологическим процессам, что позволит достичь желаемых результатов по формированию и оценке доходов и расходов по данным сформированным в системе управленческого учета. Поэтому, основными счетами для учета торгово-технологических процессов являются счета 41 «Товары», 42 «Торговая наценка», 44 «Расходы на продажу», 90 «Продажи».

На счете 41 «Товары» формируется информация о наличии и движении товаров для перепродажи. К счету 41 «Товары» предусматривается открытие субсчетов: 41-1 «Товары на складах», 41-2 «Товары в розничной торговле» [168]. Счет 42 «Торговая наценка», предназначен для обобщения информации о торговых наценках (скидках, накидках). На счете 44 «Расходы на продажу» обобщается информация о расходах связанных с продажей товаров. Счет 90 «Продажи» предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с основным видом деятельности, следовательно на счете отражается информация позволяющая судить о результатах деятельности процесса розничных продаж.

Инструкцией Плана счетов финансово-хозяйственной деятельности к счету 90 «Продажи» предусмотрены следующие субсчета: 90-1 «Выручка», 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы», 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» [168]. На счете 90 «Продажи» формируется финансовый результат по обычным видам деятельности, который впоследствии списы-

¹ Товарная номенклатура представляет собой список разнородных и однородных товаров единого или схожего предназначения. Другими словами, это систематизированный список товаров, которые распределены на группы и подгруппы. Он отражает все многообразие производимых и осуществляемых предприятием товаров и услуг.

вается в дебет или кредит счета 99 «Прибыли и убытки» (в зависимости от сложившегося результата сопоставления доходов и расходов по счету 90 «Продажи»).

Формирование информации в системе управленческого учета должно обеспечить детальную аналитическую информацией управление предприятия торговли о сложившихся финансовых результатах, а также доходов и расходов, повлиявших на прибыль (или убыток) по видам розничных продаж товаров, а также в разрезе выделенных классификационных групп и по основной деятельности предприятия торговли в целом. Как было описано ранее, применение процессного подхода в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли, предполагает определение процессов и совершенствование действий по формированию различной информации о расходуобразующих и доходообразующих составляющих в системе управленческого учета. Поэтому для формирования информации о доходах и расходах в системе управленческого учета необходима детализованная структура перечисленных счетов, таких как: счет 41 «Товары», счет 42 «Торговая наценка», счет 44 «Расходы на продажу», счет 90 «Продажи». Сформированная аналитическая информация на этих счетах в полной мере соответствует потребностям пользователей информации, сформированной в управленческом учете.

Предлагаемая многоуровневая структура счетов управленческого учета ориентирована на особенности торгово-технологических процессов, а также учитывает положения выработанной концепции учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли и комплекса управленческого учета.

Таким образом, для целей управленческого учета возможно выделение наиболее значимых счетов со сложной многоуровневой структурой. Для учета торгово-технологических процессов (процесса закупки товаров для перепродажи) отдельным документом предусмотрена сложная многоуровневая структура счета 41 «Товары», которая включает в себя следующие структурные составляющие.

Субсчет второго порядка 41-1 «Товары на складах»; в свою очередь, к субсчету второго порядка предусмотрен субсчет третьего порядка и субконто:

а) *субсчет третьего порядка 41-1-01 «Товары на складах (в магазине)»* – к данному субсчету третьего порядка предусмотрены:

- субконто 41-1-01-01 – DRTN – товары-новинки;
- субконто 41-1-01-02 – DRTPS – товары повседневного спроса;
- субконто 41-1-01-03 – DRA – товары-аналоги;
- субконто 41-1-01-04 – DRTPC – товары пассивного спроса;

б) *субсчет третьего порядка 41-1-02 «Товары на складах (на удаленном хранении)»*:

- субконто 41-1-02-01 – DRTN – товары-новинки;
- субконто 41-1-02-02 – DRTPS – товары повседневного спроса;
- субконто 41-1-02-03 – DRA – товары-аналоги;
- субконто 41-1-02-04 – DRTPC – товары пассивного спроса.

Субсчет второго порядка 41-2 «Товары в розничной торговле»:

а) *субсчет третьего порядка 41-2-01 «Товары в розничной торговле (в торговом зале)»*:

- субконто 41-2-01-01 – DRTN – товары-новинки;
- субконто 41-2-01-02 – DRTPS – товары повседневного спроса;
- субконто 41-2-01-03 – DRA – товары-аналоги;
- субконто 41-2-01-04 – DRTPC – товары пассивного спроса;

а) *субсчет третьего порядка 41-2-02 «Товары в розничной торговле (в других точках розничных продаж)»*:

- субконто 41-2-02-01 – DRTN – товары-новинки;
- субконто 41-2-02-02 – DRTPS – товары повседневного спроса;
- субконто 41-2-02-03 – DRA – товары-аналоги;
- субконто 41-2-02-04 – DRTPC – товары пассивного спроса.

Количество субсчетов третьего порядка счета 41-2-02 определяется количеством торговых точек (магазинов).

Для учета расходов на продажу, к основному счету 44 «Расходы на продажу» предусмотрен следующий перечень субсчетов второго и третьего порядка, а также субконто для каждого субсчета.

Субсчет второго порядка 44-01 «Расходы на продажу/транспортные расходы»:

- субконто 44-01-01 – DRTN – товары-новинки;
- субконто 44-01-02 – DRTPS – товары повседневного спроса;
- субконто 44-01 – 03 – DRA – товары-аналоги;
- субконто 44-01 – 04 – DRTPC – товары пассивного спроса.

Субсчет второго порядка 44-02 «Расходы на продажу/расходы торговых-технологических процессов»

Субсчет третьего порядка 44-02-01 «Расходы на продажу/по приемке товаров (по расходообразующим составляющим)»:

- субконто 44-02-01-01 – DRTN – товары-новинки;
- субконто 44-02-01-02 – DRTPS – товары повседневного спроса;
- субконто 44-02-01-03 – DRA – товары-аналоги;
- субконто 44-02-01-04 – DRTPC – товары пассивного спроса.

Субсчет третьего порядка 44-02-02 «Расходы на продажу/документационное оформление приемки товаров (по расходообразующим составляющим)»:

- субконто 44-02-02-01 – DRTN – товары-новинки;
- субконто 44-02-02-02 – DRTPS – товары повседневного спроса;
- субконто 44-02-02-03 – DRA – товары-аналоги;
- субконто 44-02-02-04 – DRTPC – товары пассивного спроса.

Субсчет третьего порядка 44-02-03 «Расходы на продажу/маркировка товаров (по расходообразующим составляющим)»:

- субконто 44-02-03-01 – DRTN – товары-новинки;
- субконто 44-02-03-02 – DRTPS – товары повседневного спроса;
- субконто 44-02-03-03 – DRA – товары-аналоги;
- субконто 44-02-03-04 – DRTPC – товары пассивного спроса.

Субсчет третьего порядка 44-02-04 «Расходы на продажу/расходы на обработку входящей информации (по расходообразующим составляющим)»:

- субконто 44-02-04-01 – DRTN – товары-новинки;
- субконто 44-02-04-02 – DRTPS – товары повседневного спроса;

- субконто 44-02-04-03 – DRA – товары-аналоги;
- субконто 44-02-04-04 – DRTPC – товары пассивного спроса.

Субсчет третьего порядка 44-02-05 «Расходы на продажу/обеспечение сохранности (по расходообразующим составляющим)»:

- субконто 44-02-05-01 – DRTN – товары-новинки;
- субконто 44-02-05-02 – DRTPS – товары повседневного спроса;
- субконто 44-02-05-03 – DRA – товары-аналоги;
- субконто 44-02-05-04 – DRTPC – товары пассивного спроса.

Субсчет третьего порядка 44-02-06 «Расходы на продажу/контроль качества товаров (по расходообразующим составляющим)»:

- субконто 44-02-06-01 – DRTN – товары-новинки;
- субконто 44-02-06-02 – DRTPS – товары повседневного спроса;
- субконто 44-02-06-03 – DRA – товары-аналоги;
- субконто 44-02-06-04 – DRTPC – товары пассивного спроса.

Субсчет третьего порядка 44-02-07 «Расходы на продажу/по сортировке товаров (по расходообразующим составляющим)»:

- субконто 44-02-07-01 – DRTN – товары-новинки;
- субконто 44-02-07-02 – DRTPS – товары повседневного спроса;
- субконто 44-02-07-03 – DRA – товары-аналоги;
- субконто 44-02-07-04 – DRTPC – товары пассивного спроса.

Субсчет третьего порядка 44-02-08 «Расходы на продажу/материалы по упаковке (по расходообразующим составляющим)»:

- субконто 44-02-08-01 – DRTN – товары-новинки;
- субконто 44-02-08-02 – DRTPS – товары повседневного спроса;
- субконто 44-02-08-03 – DRA – товары-аналоги;
- субконто 44-02-08-04 – DRTPC – товары пассивного спроса.

Субсчет третьего порядка 44-02-09 «Расходы на продажу/полная проверка качества (по расходообразующим составляющим)»:

- субконто 44-02-09-01 – DRTN – товары-новинки;
- субконто 44-02-09-02 – DRTPS – товары повседневного спроса;

- субконто 44-02-09-03 – DRA – товары-аналоги;
- субконто 44-02-09-04 – DRTPC – товары пассивного спроса.

Субсчет третьего порядка 44-02-10 «Расходы на продажу/расфасовка и упаковка (по расходообразующим составляющим)»:

- субконто 44-02-10-01 – DRTN – товары-новинки;
- субконто 44-02-10-02 – DRTPS – товары повседневного спроса;
- субконто 44-02-10-03 – DRA – товары-аналоги;
- субконто 44-02-10-04 – DRTPC – товары пассивного спроса.

Субсчет третьего порядка 44-02-11 «Расходы на продажу/исправление дефектов (по расходообразующим составляющим)»:

- субконто 44-02-11-01 – DRTN – товары-новинки;
- субконто 44-02-11-02 – DRTPS – товары повседневного спроса;
- субконто 44-02-11-03 – DRA – товары-аналоги;
- субконто 44-02-11-04 – DRTPC – товары пассивного спроса.

Субсчет третьего порядка 44-02-12 «Расходы на продажу/расходы по подготовке товаров к продаже (по расходообразующим составляющим)»:

- субконто 44-02-12-01 – DRTN – товары-новинки;
- субконто 44-02-12-02 – DRTPS – товары повседневного спроса;
- субконто 44-02-12-03 – DRA – товары-аналоги;
- субконто 44-02-12-04 – DRTPC – товары пассивного спроса.

Субсчет третьего порядка 44-02-13 «Расходы на продажу/расходы по транспортировке в торговый зал (по расходообразующим составляющим)»:

- субконто 44-02-13-01 – DRTN – товары-новинки;
- субконто 44-02-13-02 – DRTPS – товары повседневного спроса;
- субконто 44-02-13-03 – DRA – товары-аналоги;
- субконто 44-02-13-04 – DRTPC – товары пассивного спроса.

Субсчет второго порядка 44-03 «Расходы на продажу/реклама»:

- субконто 44-03 – 01 – DRTN – товары-новинки;
- субконто 44-03 – 02 – DRTPS – товары повседневного спроса;
- субконто 44-03 – 03 – DRA – товары-аналоги;

- субконто 44-03– 04 – DRTPC – товары пассивного спроса.

Субсчет второго порядка 44-04 «Расходы на продажу/расходы по организации процесса продажи»:

Субсчет третьего порядка 44-04-01 «Расходы на продажу/амортизация».

Субсчет третьего порядка 44-04-02 «Расходы на продажу/содержание и эксплуатация торгового оборудования».

Субсчет третьего порядка 44-04-03 «Расходы на продажу/содержание и эксплуатация торговых площадей (здания)».

Субсчет третьего порядка 44-04-04 «Расходы на продажу/оплату труда»:

- субконто 44-04-04-01 Расходы на оплату труда основного персонала
- субконто 44-04-04-02 Расходы на оплату труда технического персонала
- субконто 44-04-04-03 Расходы на оплату труда административно-управленческого персонала.

Субсчет второго порядка 44-05 «Коммерческие расходы/представительские расходы»:

- субконто 44-05-01 – DRTN – товары-новинки;
- субконто 44-05-02 – DRTPS – товары повседневного спроса;
- субконто 44-05-03 – DRA – товары-аналоги;
- субконто 44-05-04 – DRTPC – товары пассивного спроса.

В случае, если предприятие торговли в учетной политике определяет способ учета товаров по ценам реализации, то в плане счетов, должен быть предусмотрен счет первого порядка 42 «Торговая наценка», что обуславливает, следующие субсчета второго порядка и субконто.

Субсчет второго порядка 42-01 «Торговая наценка/по видам классификации товаров УУ»:

- субконто 42-01-01 – DRTN – товары-новинки;
- субконто 42-01-02 – DRTPS – товары повседневного спроса;
- субконто 42-01-03 – DRA – товары-аналоги;
- субконто 42-01-04 – DRTPC – товары пассивного спроса.

Субсчет второго порядка 42-02 «Торговая уценка/ дисконт по видам классификации товаров УУ»:

- субконто 42-02-01 – DRTN – товары-новинки;
- субконто 42-02-02 – DRTPS – товары повседневного спроса;
- субконто 42-02-03 – DRA – товары-аналоги;
- субконто 42-02-04 – DRTPC – товары пассивного спроса.

К основному счету первого порядка 90 «Продажи» предусматривается следующая структура.

Субсчет второго порядка 90.01 «Выручка».

- субконто 90-01-01 – DRTN – товары-новинки;
- субконто 90-01-02 – DRTPS – товары повседневного спроса;
- субконто 90-01-03 – DRA – товары-аналоги;
- субконто 90-01-04 – DRTPC – товары пассивного спроса.

Субсчет второго порядка 90-02 «Себестоимость продаж».

Субсчет третьего порядка 90-02-01 «Себестоимость реализации / по ценам закупа (условно-переменные расходы)»

- субконто 90-02-01-01 – DRTN – товары-новинки;
- субконто 90-02-01-02 – DRTPS – товары повседневного спроса;
- субконто 90-02-01-03 – DRA – товары-аналоги;
- субконто 90-02-01-04 – DRTPC – товары пассивного спроса.

Субсчет третьего порядка 90-02-02 «Себестоимость реализации/ административно-управленческие расходы»

- субконто 90-02-02-01 – DRTN – товары-новинки;
- субконто 90-02-02-02 – DRTPS – товары повседневного спроса;
- субконто 90-02-02-03 – DRA – товары-аналоги;
- субконто 90-02-02-04 – DRTPC – товары пассивного спроса.

Субсчет третьего порядка 90-02-03 «Себестоимость реализации/ расходы торгово-технологического процесса»

- субконто 90-02-03-01 – DRTN – товары-новинки;
- субконто 90-02-03-02 – DRTPS – товары повседневного спроса;

- субконто 90-02-03-03 – DRA – товары-аналоги;
- субконто 90-02-03-04 – DRTPC – товары пассивного спроса.

Субсчет второго порядка 90-03 «Налог на добавленную стоимость».

- субконто 90-03-01 – DRTN – товары-новинки;
- субконто 90-03-02 – DRTPS – товары повседневного спроса;
- субконто 90-03-03 – DRA – товары-аналоги;
- субконто 90-03-04 – DRTPC – товары пассивного спроса.

Субсчет второго порядка 90-04 «Акцизы».

- субконто 90-04-01 – DRTN – товары-новинки;
- субконто 90-04-02 – DRTPS – товары повседневного спроса;
- субконто 90-04-03 – DRA – товары-аналоги;
- субконто 90-04-04 – DRTPC – товары пассивного спроса.

***Субсчет второго порядка 90-05 «Коммерческие расходы/расходы торго-
во-технологических процессов».***

- субконто 90-05-01 – DRTN – товары-новинки;
- субконто 90-05-02 – DRTPS – товары повседневного спроса;
- субконто 90-05-03 – DRA – товары-аналоги;
- субконто 90-05-04 – DRTPC – товары пассивного спроса.

Субсчет второго порядка 90-06 «Управленческие расходы».

- субконто 90-06-01 – DRTN – товары-новинки;
- субконто 90-06-02 – DRTPS – товары повседневного спроса;
- субконто 90-06-03 – DRA – товары-аналоги;
- субконто 90-06-04 – DRTPC – товары пассивного спроса.

Субсчет второго порядка 90-07 «Прибыль/убытки от продаж».

- субконто 90-07-01 – DRTN – товары-новинки;
- субконто 90-07-02 – DRTPS – товары повседневного спроса;
- субконто 90-07-03 – DRA – товары-аналоги;
- субконто 90-07-04 – DRTPC – товары пассивного спроса.

Субсчет третьего порядка 90-07-01 «Маржинальная прибыль».

- субконто 90-07-01-01 – DRTN – товары-новинки;

- субконто 90-07-01-02 – DRTPS – товары повседневного спроса;
- субконто 90-07-01-03 – DRA – товары-аналоги;
- субконто 90-07-01-04 – DRTPC – товары пассивного спроса.

Таким образом, применение многоструктурных счетов в системе управленческого учета, открываемых к основным счетам бухгалтерского учета, обеспечит формирование наиболее уточняющей, детальной информации о доходах и расходах по видам товаров и товарных групп на предприятиях торговли. Такая информация может использоваться для различных целей управления на предприятиях торговли, также на основании сформированной информации имеется возможность формирования различных аналитических отчетов управленческого учета. В. Ф. Палий отмечает, что «...управленческая отчетность является... системообразующим элементом... на котором держится управленческая структура» [182, с. 170]. Внутренняя управленческая отчетность может быть представлена совокупностью различных показателей, при этом состав показателей внутренней управленческой отчетности должен быть ориентирован на потребности пользователей такой отчетности.

М. А. Вахрушина отмечает важность отчетности, которая составлена по данным управленческого учета, что заключается в следующем: во-первых, у администрации имеется возможность контролировать центры ответственности и объективно оценивать качество работы ответственных лиц; во-вторых, такая информация используется для принятия управленческих решений [41].

Я. В. Босенко отмечает, что «управленческая отчетность, составленная с учетом предъявляемых к ней требований, способна обеспечить управленческий персонал требуемой информацией о текущем состоянии организации, включая сведения о существующих на данном этапе и потенциальных проблемах, краткосрочных и долгосрочных перспективах развития, возможных путях роста эффективности деятельности» [26, с. 44].

При этом существуют различные классификации внутренней управленческой отчетности. Так, по мнению В. Б. Ивашкевич, отчеты, которые формируются по данным управленческого учета, необходимо классифицировать по следующим признакам:

1) отчеты по операционной деятельности, в состав которых включаются следующие отчеты: отчет о производстве продукции (работ, услуг); отчет о продаже продукции (работ, услуг); отчет о закупках; отчет о дебиторской/кредиторской задолженности; отчет о запасах сырья и комплектующих; отчет о бартерных сделках; отчет о движении денежных средств;

2) отчеты по инвестиционной деятельности: отчет о движении (приобретении и выбытии) основных средств; отчет о движении (приобретении и выбытии) нематериальных активов; отчет о долгосрочных финансовых вложениях; отчет о планируемых капитальных вложениях; отчет в разрезе инвестиционных проектов;

3) отчеты о финансовой деятельности: отчет о краткосрочных финансовых вложениях; отчет о привлечении и обслуживании заемного капитала; отчет о привлечении и обслуживании акционерного капитала; отчет об управлении денежной наличностью [80].

Анализ экономической литературы по исследуемому аспекту показал, что в настоящее время не существует единой точки зрения в отношении видов отчетов формируемых в системе управленческого учета на предприятиях торговли. А. Ю. Соколов отмечает, что отчеты, формируемые в системе управленческого учета, должны составляться через определенные промежутки времени [211, с. 81]. В. Э. Керимов, Е. В. Иванов и Р. А. Сухов склоняются к аналогичному мнению; «...в системе управленческого учета на предприятиях торговли должны формироваться виды следующих отчетов, по ежедневному учету продаж по видам товаров и товарных групп» [96, с. 141]. При этом такой отчет формируется на основании данных управленческого учета доходов и расходов.

Руководствуясь методическими рекомендациями по организации и ведению управленческого учета, которые утверждены Экспертно-консультативным советом по вопросам управленческого учета при Министерстве экономического развития и торговли РФ, предъявляют требования относительно формата управленческих отчетов (приложение Э). Разработана схема построения форм внутренней управленческой отчетности, которая представлена на рисунке 18.



Рисунок 18 – Схема построения форм внутренней управленческой отчетности¹

Методическое обеспечение управленческого учета и отчетности функциональной модели концепции учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов устанавливает базовые правила управленческого учета и отчетности доходов и расходов на предприятиях торговли в рамках выработанной концептуальной позиции автора. Как уже было сказано ранее, основной целью деятельности предприятий торговли является получение прибыли, поэтому разница между доходами

¹ Составлено автором.

и расходами по видам товаров и товарных групп имеет особое значение для управления.

Для достижения различных целей управления в современных условиях хозяйствования отчетность доходов и расходов на предприятиях торговли, составленная по данным управленческого учета полезна для оценки прибыли по видам товаров и товарных групп, а также оценки общей основой деятельности. Как показывает практика учетно-аналитической работы, единая оценка доходов и расходов не может быть одинаково хорошей для целей управления. Как было отмечено ранее, существует по крайней мере три варианта оценки доходов и расходов для целей управления. Таким образом, основная цель внутренней управленческой отчетности доходов и расходов на предприятиях торговли сводится к обеспечению необходимой информацией заинтересованных пользователей, это собственники бизнеса и управление на предприятиях. Поэтому необходимо выделить частные цели внутренней управленческой отчетности доходов и расходов. Прежде всего необходимо обеспечить условие превышения доходов над расходами, что и обеспечивает прибыль на предприятиях торговли. Другими частными целями внутренней управленческой отчетности могут быть:

- оценка динамики результатов соотношения доходов над расходами, как основного показателя деятельности на предприятиях торговли по видам товаров и товарных групп;

- использование данных управленческого учета о доходах и расходах прошлых периодов для планирования и прогнозирования деятельности предприятия, а также удовлетворения интересов собственников бизнеса;

- использование внутренней управленческой отчетности для анализа результатов деятельности и обоснования управленческих решений.

В настоящее время формой характеризующей доходы на предприятиях торговли являются: 1) наличные денежные средства, поступившие в кассу предприятия в результате розничной продажи товаров; 2) электронные средства платежа в рамках применения информационно-коммуникационных технологий, электронных носителей информации, в том числе платежных карт и иных технических

устройств, что установлено Федеральным законом от 27.06.2011 № 161-ФЗ «О национальной платежной системе».

Факт фиксации поступления выручки или доходов также предусмотрен законодательно Федеральным законом от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении расчетов в Российской Федерации».

С 01.07.2018 при любых расчетах за розничные товары с применением информационно-коммуникационных технологий (клиент-банк, электронных кошельков, виртуальных карт и т. п.) необходимо применять контрольно-кассовую технику. Поэтому денежные средства, полученные в результате розничных продаж на предприятиях торговли, можно признать эквивалентом оценки доходов. В свою очередь, расходы характеризуются эквивалентом ранее выплаченных денежных средств или оценкой кредиторской или дебиторской задолженности. Таким образом, теоретически оценка доходов и расходов во внутренней управленческой отчетности может быть представлена показателем оценки денежных эквивалентов. Поэтому внутренняя отчетность на предприятиях торговли, сформированная по данным управленческого учета для целей управления может быть представлена различными видами отчетов денежных эквивалентов. Для целей заинтересованных пользователей в системе управленческого учета предлагается формирование следующих видов отчетов:

- доходы и расходы от реализации по видам товаров и товарных групп, такой отчет формируется ежедневно, при этом информация, представленная в отчете, накапливается (нарастающим итогом), что позволяет формировать ежемесячные, ежеквартальные и годовые отчеты;

- доходы и расходы по основной деятельности. В отчете представлена информация о совокупных доходах и расходах, которые несет предприятие торговли в процессе основной деятельности только по потокам доходов и основных расходов, что позволяет говорить о маржинальной прибыли по видам товаров и товарных групп, а также характеризует структуру доходов и расходов по видам продаж товаров и товарных групп.

- доходы и расходы по финансово-хозяйственной деятельности. Отчет представлен показателями общей совокупности доходов и расходов, что позволяет судить о таких видах прибыли, как: заработанная прибыль, чистая прибыль, общая прибыль.

В общем виде все перечисленные виды отчетов можно представить в развернутой форме управленческого отчета, которая представлена в таблице 11.

Таблица 11 – Внутренний управленческий отчет о доходах и расходах¹

Показатель	Абсолютный показатель	Показатель структуры элементов отчета	Показатель структуры доходов
Движение денежных средств, доходы от продажи всего (без учета НДС), в том числе:	XXX	100	100
Субконто 90-01-01 – DRTN – товары-новинки	XXX	XX	XX
...	XXX	XX	XX
Субконто 90-01-02 – DRTPS – товары повседневного спроса	XXX	XX	XX
...	XXX	XX	XX
Субконто 90-01-03 – DRA – товары-аналоги	XXX	XX	XX
...	XXX	XX	XX
Субконто 90-01-04 – DRTPC – товары пассивного спроса	XXX	XX	XX
...	XXX	XX	XX
Движение денежных средств по реализуемым товарам (расходы), в том числе	XXX	100	XX
субконто 90-02-01-01 – DRTN – товары-новинки	XXX	XX	XX
...	XXX	XX	XX
Субконто 90-02-01-02 – DRTPS – товары повседневного спроса	XXX	XX	XX
...	XXX	XX	XX
Субконто 90-02-01-03 – DRA – товары-аналоги	XXX	XX	XX
...	XXX	XX	XX
Субконто 90-02-01-04 – DRTPC – товары пассивного спроса	XXX	XX	XX
...	XXX	XX	XX
Маржинальный доход (всего), в том числе:	XXX	100	XX

¹ Составлено автором.

Продолжение таблицы 11

Показатель	Абсолютный показатель	Показатель структуры элементов отчета	Показатель структуры доходов
Субконто 90-07-01-01 – DRTN – товары-новинки	XXX	XX	XX
...	XXX	XX	XX
Субконто 90-07-01-02 – DRTPS – товары повседневного спроса	XXX	XX	XX
...	XXX	XX	XX
Субконто 90-07-01-03 – DRA – товары-аналоги	XXX	XX	XX
...	XXX	XX	XX
Субконто 90-07-01-04 – DRTPC – товары пассивного спроса	XXX	XX	XX
...	XXX	XX	XX
Себестоимость реализации/ административно-управ- ленческие расходы (накладные расходы) всего, в том числе:	XXX	100	XX
Субконто 90-02-02-01 – DRTN – товары-новинки	XXX	XX	XX
...	XXX	XX	XX
Субконто 90-02-02-02 – DRTPS – товары повседневного спроса	XXX	XX	XX
...	XXX	XX	XX
Субконто 90-02-02-03 – DRA – товары-аналоги	XXX	XX	XX
...	XXX	XX	XX
Субконто 90-02-02-04 – DRTPC – товары пассивного спроса	XXX	XX	XX
...	XXX	XX	XX
Себестоимость реализации/ расходы торгово-техно- логического процесса (условно-переменные), всего, в том числе:	XXX	100	XX
Субконто 90-02-03-01 – DRTN – товары-новинки	XXX	XX	XX
...	XXX	XX	XX
Субконто 90-02-03-02 – DRTPS – товары повседневного спроса	XXX	XX	XX
...	XXX	XX	XX
Субконто 90-02-03-03 – DRA – товары-аналоги	XXX	XX	XX
...	XXX	XX	XX
Субконто 90-02-03-04 – DRTPC – товары пассивного спроса	XXX	XX	XX

Продолжение таблицы 11

Показатель	Абсолютный показатель	Показатель структуры элементов отчета	Показатель структуры доходов
...	XXX	XX	XX
Коммерческие расходы/расходы торгово-технологических процессов, всего в том числе:	XXX	100	XX
Субконто 90-05-01 – DRTN – товары-новинки	XXX	XX	XX
...	XXX	XX	XX
Субконто 90-05-02 – DRTPS – товары повседневного спроса	XXX	XX	XX
...	XXX	XX	XX
Субконто 90-05-03 – DRA – товары-аналоги	XXX	XX	XX
...	XXX	XX	XX
Субконто 90-05-04 – DRTPC – товары пассивного спроса	XXX	XX	XX
...	XXX	XX	XX
Управленческие расходы, всего в том числе:	XXX	100	XX
Субконто 90-06-01 – DRTN – товары-новинки	XXX	XX	XX
...	XXX	XX	XX
Субконто 90-06-02 – DRTPS – товары повседневного спроса	XXX	XX	XX
...	XXX	XX	XX
Субконто 90-06-03 – DRA – товары-аналоги	XXX	XX	XX
...	XXX	XX	XX
Субконто 90-06-04 – DRTPC – товары пассивного спроса	XXX	XX	XX
...	XXX	XX	XX
Прибыль/убытки от продаж, всего в том числе:	XXX	100	XX
Субконто 90-07-01 – DRTN – товары-новинки	XXX	XX	XX
...	XXX	XX	XX
Субконто 90-07-02 – DRTPS – товары повседневного спроса	XXX	XX	XX
...	XXX	XX	XX
Субконто 90-07-03 – DRA – товары-аналоги	XXX	XX	XX
...	XXX	XX	XX
Субконто 90-07-04 – DRTPC – товары пассивного спроса	XXX	XX	XX
...	XXX	XX	XX

Продолжение таблицы 11

Показатель	Абсолютный показатель	Показатель структуры элементов отчета	Показатель структуры доходов
Денежных средств полученных от покупателей, всего в том числе:	XXX	100	
- наличных денежных средств	XXX		
- эквайринг ¹	XXX		

Таким образом, в системе управленческого учета формируется информация о доходах и расходах, для целей управления и собственников торгового бизнеса. При этом специфика предприятий торговли позволяет сопоставлять доходы и расходы с положительными и отрицательными потоками денежных активов. Хотя такая точка зрения, по мнению бухгалтеров, не безупречна. Многие учетно-аналитические работники предпочитают использовать отчет о финансовых результатах, в котором отражаются показатели доходов (выручки), себестоимости продаж, валовой прибыли (убытка), коммерческих и управленческих расходов и прибыли (убытка) от продаж предприятия торговли. В учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли возможно обратной корректировкой сформированных показателей (в таком отчете) осуществить сопоставление доходов и расходов с денежными потоками по основной деятельности. Поэтому автор представленного исследования склоняется к мнению, что наиболее *аргументированной формой представления учетных данных для целей заинтересованных пользователей будет информация, которая формируется на счетах со сложной многоуровневой структурой и одновременным сопоставлением денежных потоков*. Целесообразно представить информацию о доходах и расходах во внутреннем управленческом отчете по предложенной форме и с одновременным сопоставлением потоков денежных активов по соответствующим счетам и видам доходов и расходов. Наиболее оптимальный вариант внутреннего управленческого отчета, позволяющего уверенно констатировать факт движения (притоков и оттоков)

¹ Эквайринг (от англ. acquire— «приобретать, получать») — это безналичная оплата товаров и услуг картой через платёжные терминалы на кассе или у курьера

доходов и расходов на предприятиях торговли обусловлен основной деятельностью, т. е. розничными продажами товаров. В таблице 12 представлен внутренний сводный отчет доходов и расходов на предприятиях торговли.

Таблица 12 – Сводный управленческий отчет движения доходов и расходов на предприятиях торговли (за месяц)¹

Показатель	Значение
Движение денежных активов по основной деятельности	
1 Денежные средства (выручка), поступившие от покупателей (розничной продажи) итого притоков всего, тыс. руб.	
1.1 Доходов от продажи DRTN – товаров-новинок	
1.2 Доходов от продажи DRTPS – товаров повседневного спроса	
1.3 Доходов от продажи DRA – товаров-аналогов	
1.4 Доходов от продажи DRTPC – товаров пассивного спроса	
2 Форма поступления доходов от продажи товаров	
2.1 Доходов (выручка) в форме притока наличных денежных средств (поступившие в кассу предприятия), тыс. руб.	
2.1.1 Доходов от продажи DRTN – товаров-новинок	
2.1.2 Доходов от продажи DRTPS – товаров повседневного спроса	
2.1.3 Доходов от продажи DRA – товаров-аналогов	
2.1.4 Доходов от продажи DRTPC – товаров пассивного спроса	
2.2 Доходов (выручка) в форме безналичных денежных средств (поступивших на расчетный счет), тыс. руб.	
2.2.1 Доходов от продажи DRTN – товаров-новинок	
2.2.2 Доходов от продажи DRTPS – товаров повседневного спроса	
2.2.3 Доходов от продажи DRA – товаров-аналогов	
2.2.4 Доходов от продажи DRTPC – товаров пассивного спроса	
3 Расходов (отток денежных средств) по ценам закупа за объем реализации, тыс. руб.	
3.1.1 Расходов от продажи DRTN – товаров-новинок	
3.1.2 Расходов от продажи DRTPS – товаров повседневного спроса	
3.1.3 Расходов от продажи DRA – товаров-аналогов	
3.1.4 Расходов от продажи DRTPC – товаров пассивного спроса	
3.2 Расходов оплаченных по ценам закупа (всего), тыс. руб.	
3.3 Расходов по ценам закупа в кредиторской задолженности, тыс. руб.	

¹ Составлено автором.

Продолжение таблицы 12

Показатель	Значение
3.3.1 Расходов по обслуживанию кредиторской задолженности, тыс. руб.	
4 Маржинальная прибыль (доходов от продажи), тыс. руб.	
4.1 Доходов от продажи DRTN – товаров-новинок (п. 1.1 – п. 3.1.1)	
4.2 Доходов от продажи DRTPS – товаров повседневного спроса (п.1.2 – 3.1.2)	
4.3 Доходов от продажи DRA – товаров-аналогов (п. 1.3 – п. 3.1.3)	
4.4 Доходов от продажи DRTPC – товаров пассивного спроса (п. 1.4 – п. 3.1.4)	
5 Расходов коммерческих (отток денежных средств, по торгово-технологическим процессам), тыс. руб.	
5.1.1 Расходов от продажи DRTN – товаров-новинок	
5.1.2 Расходов от продажи DRTPS – товаров повседневного спроса	
5.1.3 Расходов от продажи DRA – товаров-аналогов	
5.1.4 Расходов от продажи DRTPC – товаров пассивного спроса	
5.2 Расходов коммерческих оплачено всего, тыс. руб.	
5.3 Расходов коммерческих в сумме кредиторской задолженности, тыс. руб.	
5.3.1 Расходов по обслуживанию в сумме кредиторской задолженности, тыс. руб.	
6 Расходов административно-управленческих (отток денежных средств, административно-управленческие расходы), тыс. руб.	
6.1.1 Расходов от продажи DRTN – товаров-новинок	
6.1.2 Расходов от продажи DRTPS – товаров повседневного спроса	
6.1.3 Расходов от продажи DRA – товаров-аналогов	
6.1.4 Расходов от продажи DRTPC – товаров пассивного спроса	
6.2 Расходов управленческих оплачено всего, руб.	
6.3 Расходов административно-управленческих в сумме кредиторской задолженности, тыс. руб.	
6.3.1 Расходов по обслуживанию в административно-управленческих расходов в сумме кредиторской задолженности, тыс. руб.	
7 Прибыль (убыток) от продаж (экономическая выгода от основной деятельности) всего, тыс. руб.	
7.1 Прибыль (убыток) от продаж DRTN – товаров-новинок	
7.2 Прибыль (убыток) от продаж DRTPS – товаров повседневного спроса	
7.3 Прибыль (убыток) от продаж DRA – товаров-аналогов	
7.4 Прибыль (убыток) от продаж DRTPC – товаров пассивного спроса	
8 Прочих расходов по обслуживанию основной деятельности (п. 3.3.1 + п. 5.3.1 + п. 6.3.1)	
9 Сальдо доходов и расходов (чистая экономическая выгода) по основной деятельности, тыс. руб. (п. 7 – п. 8)	

Таким образом, в системе управленческого учета формируется информация о доходах и расходах, которая позволяет судить о сумме прибыли по результатам деятельности на предприятиях торговли. Такая информация формируется в разрезе выделенной классификации товаров и товарных групп, что дает возможность заинтересованным пользователям судить о сложившихся результатах розничных продаж и разработать мероприятия оптимизации отдельных видов расходов. Информация, представленная в сводном управленческом отчете, является результатом учетного процесса доходов и расходов, которая накапливается на многоуровневых счетах. Для формирования ежедневной информации о доходах и расходах по видам товаров и товарных групп в разрезе предложенной классификации концепции жизненного цикла товара необходимо использовать формы САР-1 и САР-2, описание которых, представлено в параграфе 3.1, на основании которых составляется ежедневный отчет. Содержание отчета должно соответствовать предложенной форме (таблица 12). С использованием программного обеспечения управленческого учета вся ежедневная информация о доходах и расходах накапливается и аккумулируется, что позволяет сформировать отчет по необходимости для целей заинтересованных пользователей. Также следует обратить внимание на то обстоятельство, что для целей управления могут быть полезны различные оценки доходов и расходов.

Практика хозяйственной деятельности показывает, что единая оценка доходов и расходов для целей управления не может быть одинаково полезной для различных горизонтов поставленных целей. Поэтому в системе управленческого учета возможны варианты оценки, которые удовлетворяют целям управления, о чем говорилось ранее. Основная цель предлагаемого варианта формирования информации о доходах и расходах на многоуровневых счетах сводится к обеспечению информацией заинтересованных пользователей о результатах деятельности, т. е. прибыли. Такая точка зрения обусловлена следующим: во-первых, прибыль – это показатель, результатов сопоставления доходов и расходов, а для управления, является свидетельством эффективности деятельности управления на предприятиях торговли; во-вторых, информация о доходах и расходах про-

шлых периодов позволяет судить о приросте собственного капитала предприятия торговли и степени удовлетворения собственников бизнеса; в-третьих, результаты анализа информации о доходах и расходах для целей управления на предприятиях торговли используется для обоснования управленческих решений; в четвертых, доходы и расходы, составные элементы (или факторы) определяющие базу налогообложения, что является средством регулирования интересов государства и собственников торгового бизнеса.

Заключение

Основные результаты и выводы диссертационного исследования состоят в следующем:

1. В ходе исследования было расширено теоретическое представление об учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли, которое заключается в следующем: *учетно-аналитическое обеспечение на предприятиях торговли – это обеспечивающая подсистема, которая представляет собой функциональный, комплексный, интегрированный механизм, состоящий из компонентов, способствующих достоверному обеспечению процесса целенаправленного сбора, регистрации, обработки, группировки, систематизации и анализа различной информации о доходах и расходах (как финансовой, так и нефинансовой), что позволяет проанализировать финансовое состояние и результаты деятельности предприятий торговли.* Предложена обоснованная структура учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли, заключающаяся в выделении двух взаимосвязанных блоков: *учетного обеспечения, которое способствует формированию различной информации как финансового, так и нефинансового характера, которая позволяет всесторонне судить о доходах, расходах и финансовых результатах; и аналитического обеспечения, который рассматривается элементом обеспечивающей подсистемы общего управления и принятия решения, который представляет собой интегрированный механизм, позволяющий всесторонне характеризовать сложившиеся результаты финансово-хозяйственной деятельности, и обладает возможностями проектирования, планирования и прогнозирования плановых показателей доходов и расходов, а также их корректировки для достижения основной цели деятельности и выявления возможностей повышения эффективности деятельности на предприятиях торговли.*

2. Сформулированы сущностные характеристики дефиниций доходов и расходов, позволяющие описать уточняющие определения для целей учетно-анали-

тического обеспечения на предприятиях торговли, которые трактуются следующим образом: доходы на предприятиях торговли – сложная учетно-экономическая категория, которая является продуктом жизнедеятельности и характеризуется денежным выражением совокупности товаров переданных покупателям по ценам реализации этих товаров; и является объектом управления в целях определения перспективных направлений развития интересов собственников бизнеса; объектом систем бухгалтерского, налогового и управленческого учета для формирования различной информации в форме отчетов; объектом анализа для целей обоснованности принимаемых управленческих решений и плановых параметров, а также объектом возможных горизонтов планирования и бюджетирования величины доходов, которые должны быть достигнуты в результате финансово-хозяйственной деятельности, а также объектом контроля и аудита, что определяется ролью и значением доходов в экономическом процессе как основного источника формирования финансового результата; расходы – сложная учетно-экономическая категория, которая является продуктом жизнедеятельности и характеризуется денежным выражением отрицательным потоком совокупности товаров переданных покупателям по ценам закупа и с учетом затрат для организации процесса продажи этих товаров; и является объектом управления в целях поиска альтернативных вариантов оптимизации расходов в интересах собственников бизнеса; объектом систем бухгалтерского, налогового и управленческого учета для формирования различной информации в форме отчетов; объектом анализа для целей обоснованности принимаемых управленческих решений и плановых параметров, а также объектом возможных горизонтов планирования и бюджетирования величины расходов, которые должны быть достигнуты в результате финансово-хозяйственной деятельности, а также объектом контроля и аудита, что определяется ролью и значением в экономическом процессе, как составляющей финансового результата.

3. Разработана концепция учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли целью, которой является создание эффективной системы учета и анализа, способствующей формированию учетной и анали-

тической информации, для принятия эффективных управленческих решений, способствующих сохранению и положительному приращению стоимости торгового бизнеса; сформулированы основные положения концепции состав, которых заключается в следующем: *общие положения, теоретические и методологические положения, методологические подходы, инструменты учетно-аналитического обеспечения*. Цель выработанных положений, заключается в создании эффективной системы управленческого учета, способствующей формированию учетной и аналитической информации, для принятия эффективных управленческих решений, а также сохранению и положительному приращению стоимости торгового бизнеса.

4. Обоснованы и охарактеризованы критериальные составляющие, такие как: доходообразующие и расходообразующие, которые являются доказательством достоверности величины доходов и расходов на предприятиях торговли; построена структурно-логическая модель развития методики управленческого учета доходов и расходов; разработан методический комплекс, основанный на наиболее прогрессивных научных подходах теории управления; результатом реализации методического комплекса является сформированная информация для принятия решений. *Доходообразующие составляющие призваны покрывать расходообразующие составляющие, которые сформированы в результате учета торгово-технологических процессов и управления. Доходообразующие составляющие в управленческом учете возникают в момент реализации доходов, что означает факт продажи товаров, т. е. трансформацию неденежных ресурсов и прав на товары в денежные средства. Расходообразующие составляющие – это прежде всего виды элементов затрат, которые трансформируются в расходы в момент продажи. В ряде случаев на предприятиях торговли возникают неучтенные затраты, которые могут возникать в ходе торгово-технологических процессов, но информация о них не в полной мере находит отражение в системах учета. Разработанный комплекс управленческого учета доходов и расходов включает в себя три элемента. Первый элемент комплекса управленческого учета основан на концепции жизненного цикла товаров. Второй элемент комплекса управленческого учета основан на концепции розничных продаж товаров, которая предполагает снижение*

возможных рисков потерь на предприятиях торговли. *Третий элемент* комплекса управленческого учета основан на концепции интегрированной отчетности, которая имеет практическое применение и позволяет описывать эффективность торгового бизнеса с различных позиций. Каждый элемент представленного комплекса управленческого учета включает в себя набор инструментов, которые дают возможность наиболее объективно сформировать информацию в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов на предприятиях торговли.

5. Разработана функциональная модель концепции учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли, которая представляет собой схему взаимосвязанных учетно-аналитических процедур формирования информации в системе управленческого учета доходов и расходов. Основу функциональной модели концепции учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли составляют: общие положения концепции; теоретические и методологические положения; методические подходы; инструменты учетно-аналитического обеспечения; также выделены структурные составляющие обеспечивающие процесс формирования информации в системе управленческого учета учетно-аналитического обеспечения доходов и расходов на предприятиях торговли; состав, которых представлен совокупностью следующих элементов, таких как: общие положения и организационная структура учетно-аналитической работы на предприятиях торговли; организационно-технологические положения учетно-аналитической работы на предприятиях торговли; многоуровневая структура счетов для учета доходов и расходов на предприятиях торговли; виды отчетов для управления и собственников бизнеса.

Перспективы дальнейшей разработки темы исследования представленной области научного познания заключаются в разработке и обосновании экономико-математической модели, позволяющей моделировать плановые параметры доходов, расходов и результатов деятельности на предприятиях торговли с учетом тенденций устойчивого развития поэтапного внедрения ФСБУ и МСФО в практику учетно-аналитической работы на предприятиях торговли.

Список литературы

1. Аврова, И. А. Управленческий учет / И. А. Аврова. – Москва : Бератор-Пресс, 2003. – 176 с.
2. Адрианов, Ю. М. Квалиметрия в приборостроении и машиностроении / Ю. М. Адрианов, А. И. Субетто. – Ленинград : Машиностроение, 1990. – 258 с.
3. Александров, Ю. Л. Экономика товарного обращения : учебник для магистратуры / Ю. Л. Александров, Н. Н. Терещенко. – 3-е изд., перераб. и доп. – Красноярск : СФУ, 2015. – 350 с. – ISBN 978-5-7638-3318-8.
4. Александров, Ю. Л. Экономика товарного обращения : учебник / Ю. А. Александров. – 3-е изд., перераб. и доп. – Красноярск : СФУ, 2015. – 350 с.
5. Алексеева, И. В. Учетно-аналитическое обеспечение принятия стратегических решений в деятельности промышленных предприятий : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Алексеева Ирина Владимировна. – Ростов-на-Дону, 2002. – 24 с.
6. Анализ финансовой отчетности : учеб. пособие / под ред. О. В. Ефимовой, М. В. Мельник. – Москва : Омега-Л, 2004. – 408 с. – ISBN 5-98119-113-9.
7. Бабичева, Н. Э. Интегрированная методика экономического анализа развития организаций с использованием ресурсного подхода / Н. Э. Бабичева // Экономический анализ: теория и практика. – 2013. – № 1 (304). – С. 10–18.
8. Баженов, Ю. К. Доходы, расходы и прибыль в организациях торговли : учеб. пособие / Ю. К. Баженов, Г. Г. Иванов. – Москва : ФОРУМ : ИНФРА-М, 2020. – 95 с. – ISBN 978-5-8199-0816-7.
9. Баканов, М. И. Теория экономического анализа : учебник / М. И. Баканов, А. Д. Шеремет. – 3-е изд., перераб. – Москва : Финансы и статистика, 1994. – 288 с.
10. Банк, В. Р. Финансовый анализ : учеб. пособие / В. Р. Банк, С. В. Банк, Л. В. Тараскина. – Москва : ТК Велби ; Проспект, 2006. – 344 с.

11. Барнгольц, С. Б. Методология экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта : учеб. пособие / С. Б. Барнгольц, М. В. Мельник. – Москва : Финансы и статистика, 2003. – 238 с. – ISBN 5-279-02646-8.

12. Баскакова, О. В. Планирование в системе управления деятельностью предприятия / О. В. Баскакова // Кооперативная наука и образование в инновационных исследованиях. Инновации в научном творчестве молодежи : материалы VI Междунар. науч.-практ. конф. – Ярославль–Москва : Канцлер, 2014. – С. 33–38.

13. Басовский, Л. Е. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности : учеб. пособие / Л. Е. Басовский, Е. Н. Басовская. – Москва : ИНФРА-М, 2014. – 334 с.

14. Басовский, Л. Е. Современный стратегический анализ : учебник для магистратуры / Л. Е. Басовский. – Москва : ИНФРА-М, 2014. – 255 с. – ISBN 978-5-16-005655-5.

15. Бескоровайная, С. А. Вопросы сущности и терминологии при исследовании понятий «затраты», «расходы», «издержки» / С. А. Бескоровайная // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2010. – № 8 (140). – С. 12–17.

16. Бланк, И. А. Основы финансового менеджмента : в 2 т. / И. А. Бланк. – 2-е изд., перераб. и доп. – Киев : Эльга, 2004. – Т. 1. – 624 с.

17. Бланк, И. А. Торговый менеджмент / И. А. Бланк. – 2-е изд., перераб. и доп. – Киев : Ника-Центр : Эльга, 2004. – 780 с. – ISBN 966-521-250-8.

18. Бланк, И. А. Управление торговым предприятием : учебник / И. А. Бланк. – Москва : ЭКМОС, 1998. – 415 с. – ISBN 5-88124-024-3.

19. Богатая, И. Н. Бухгалтерский учет : учебник / И. Н. Богатая, Н. Н. Хахонина. – 4-е изд., доп. и перераб. – Ростов-на-Дону : Феникс, 2007. – 858 с. – ISBN 978-5-222-10439-2.

20. Богатая, И. Н. Стратегический учет собственности предприятия / И. Н. Богатая. – Ростов-на-Дону : Феникс, 2001. – 317 с. – ISBN 5-222-01791-5.

21. Большой бухгалтерский словарь: 10 000 терминов / под ред. А. Н. Азрилияна. – Москва : Ин-т новой экономики, 1999. – 569 с. – ISBN 5-89378-003-5.

22. Бороненкова, С. А. Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности : учеб. пособие / С. А. Бороненкова, М. В. Мельник, А. В. Чепулянис. – Екатеринбург : Урал. гос. экон. ун-т, 2017. – 296 с.

23. Бороненкова, С. А. Комплексный экономический анализ в управлении предприятием : учеб. пособие / С. А. Бороненкова, М. В. Мельник. – Москва : ИНФРА-М, 2021. – 352 с. – ISBN 978-5-16-016455-7.

24. Бороненкова, С. А. Управленческий анализ : учеб. пособие / С. А. Бороненкова. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 381 с. – ISBN 5-279-02377-9.

25. Бороненкова, С. А. Экономический управленческий анализ : учеб. пособие / С. А. Бороненкова. – Екатеринбург : Урал. гос. экон. ун-т, 1999. – 360 с.

26. Босенко, Я. В. Развитие организационно-методического обеспечения учета финансовых результатов деятельности экономического субъекта : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Босенко Яна Владимировна. – Ставрополь, 2018. – 182 с.

27. Бочаров, В. В. Корпоративные финансы / В. В. Бочаров, В. Е. Леонтьев. – Санкт-Петербург : Питер, 2004. – 592 с. – ISBN 5-318-00291-9.

28. Бочаров, В. В. Финансовый анализ. Краткий курс / В. В. Бочаров. – 2-е изд. – Санкт-Петербург : Питер, 2009. – 240 с. – ISBN 978-5-469-01726-4.

29. Брик, Г. Учетно-аналитическое обеспечение управления затратами предприятия = Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами підприємства / Г. Брик // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. праць. – Тернопіль, 2014. – Вип. 3. – С. 56–58.

30. Бухгалтерский (финансовый) учет : учеб.-практ. пособие / Н. Т. Лабынцев, Е. Н. Макаренко, И. А. Кислая [и др.]. – Москва : ИНФРА-М, 2021. – 1032 с.

31. Бухгалтерский учет : учебник / А. С. Бакаев, П. С. Безруких, Н. Д. Врублевский [и др.] ; под ред. П. С. Безруких. – 5-е изд., перераб. и доп. – Москва : Бухгалтерский учет, 2004. – 736 с.

32. Буш, Г. Я. Рождение изобретательских идей / Г. Я. Буш. – Рига : Лиесма, 1978. – 235 с.

33. Бычкова, С. М. Теоретическое обоснование сущности издержек, затрат и расходов как учетно-экономической категории (российский опыт) / С. М. Бычкова, Д. А. Карагодин // Управленческий учет. – 2019. – № 4. – С. 11–19.

34. Бычкова, С. М. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве : учеб. пособие / С. М. Бычкова, Д. Г. Бадмаева. – Москва : Эксмо, 2008. – 399 с. – ISBN 978-5-699-26797-2.

35. Бычкова, С. М. Бухгалтерский учет и анализ расходов организации / С. М. Бычкова, Д. Г. Бадмаева // Известия Санкт-Петербургского государственного аграрного университета. – 2014. – № 37. – С. 155–160.

36. Бычкова, С. М. Бухгалтерский учет и анализ : учеб. пособие / С. М. Бычкова, Д. Г. Бадмаева ; под ред. С. М. Бычковой. – Москва : ЛитРес, 2015. – 512 с.

37. Бычкова, С. М. Учетно-аналитические аспекты использования векселей в финансовых расчетах / С. М. Бычкова, Д. Г. Бадмаева // Известия Международной академии аграрного образования. – 2015. – № 21. – С. 92–97.

38. Валебникова, Н. В. Современные тенденции управленческого учета / Н. В. Валебникова, И. П. Василевич // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 18. – С. 53–58.

39. Васильев, Л. С. Социальная структура и динамика древнекитайского общества / Л. С. Васильев // Проблемы истории докапиталистических обществ. – Москва : Наука, 1968. – С. 455–515.

40. Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / М. А. Вахрушина. – 8-е изд., испр. – Москва : Омега-Л, 2010. – 569 с. – ISBN 978-5-370-01917-3.

41. Вахрушина, М. А. Учетная политика для целей управленческого учета / М. А. Вахрушина // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 23. – С. 66–68.

42. Вейцман, Н. Р. Анализ хозяйственной деятельности предприятия по данным учета (счетный анализ) / Н. Р. Вейцман. – 5-е изд., перераб. – Москва : Союзоргучет, 1938. – 228 с.

43. Веснин, В. Р. Менеджмент : учебник / В. Р. Веснин. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва : ТК Велби ; Проспект, 2006. – 504 с. – ISBN 5-482-00517-8.

44. Виноградова, М. В. Проектно-экономический анализ : учеб. пособие / М. В. Виноградова, Н. М. Корсунова. – Москва : Рос. тамож. акад., 2015. – 200 с.
45. Волкова, О. Н. Бюджетирование и финансовый контроль в коммерческих организациях / О. Н. Волкова. – Москва : Финансы и статистика, 2005. – 268 с. – ISBN 5-279-02731-6.
46. Галузина, С. М. Международный учет и аудит / С. М. Галузина, Т. Ф. Пупшис. – Санкт-Петербург : Питер, 2006. – 272 с. – ISBN 5-469-01051-1.
47. Гальчина, О. Н. Теория экономического анализа : учеб. пособие / О. Н. Гальчина, Т. А. Пожидаева. – Москва : Дашков и К°, 2012. – 185 с. – ISBN 978-5-394-00655-5.
48. Гаррисон, Ч. Стандарт кост. Система нормативного учета себестоимости / Ч. Гаррисон. – Ленинград–Москва : Оргучет, 1933. – 204 с.
49. Гиляровская, Л. Т. Анализ и оценка финансовой устойчивости коммерческих организаций : учеб. пособие / Л. Т. Гиляровская, А. В. Ендовицкая. – Москва : Юнити-Дана, 2017. – 159 с. – ISBN 5-238-01074-5.
50. Глушков, И. Е. Бухгалтерский (налоговый, финансовый, управленческий) учет на современном предприятии: эффективная настольная книга бухгалтера : в 2 т. / И. Е. Глушков, Т. В. Киселева. – 11-е изд., перераб. и доп. – Москва : КноРус, 2004. – Т. 1. – 1000 с. – ISBN 5-85618-012-7.
51. Глущенко, А. В. Структура системы управленческого учета как основа информационного обеспечения управления современным рыночным субъектом / А. В. Глущенко, Е. М. Егорова // Вестник Академии знаний. – 2020. – № 2 (37). – С. 81–86.
52. Голячук, Н. В. Обліково-аналітичне забезпечення як важлива складова управління підприємством / Н. В. Голячук // Економічний аналіз: зб. наук. Праць ; редкол. : С. І. Шкарабан (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2010. – Вип. 6, ч. 3. – С. 408–410.
53. Гомбоева, А. Н. Теоретические вопросы по формированию учетной политики для целей управленческого учета / А. Н. Гомбоева, Н. Г. Гомбоева // Вест-

ник Бурятской государственной сельскохозяйственной академии им. В. Р. Филиппова. – 2011. – № 3 (24). – С. 101–106.

54. ГОСТ Р 51303-2013. Торговля. Термины и определения, утв. приказом Росстандарта от 28 августа 2013 г. № 582-ст.

55. ГОСТ Р 51773-2001. Розничная торговля. Классификация предприятий (принят и введен в действие Постановлением Госстандарта России от 5 июля 2001 г. № 259-ст) из информационного банка «Отраслевые технические нормы».

56. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ.

57. Грей С. Дж. Финансовый учет: глобальный подход : учеб.-метод. пособие : пер. с англ. / С. Дж. Грей, Б. Е. Нидлз. – Москва : Волтерс Клувер, 2008. – 590 с. – ISBN 5-466-00197-X.

58. Данелян, Т. Я. Теория систем и системный анализ : учеб. пособие / Т. Я. Данелян. – Москва : Евразийский открытый институт, 2011. – 303 с.

59. Дафт, Р. Л. Менеджмент / Р. Л. Дафт. – Санкт-Петербург : Питер, 2000. – 832 с. – ISBN 5-8046-0107-5.

60. Денисова, Н. И. Коммерческая деятельность предприятий торговли : учеб. пособие / Н. И. Денисова. – Москва : ИНФРА-М, 2020. – 480 с. – ISBN 978-5-9776-0206-8.

61. Донцова, Л. В. Анализ финансовой отчетности : учебник / Л. В. Донцова, Н. А. Никифорова. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва : Дело и сервис, 2005. – 368 с. – ISBN 5-8018-0191-X.

62. Дорман, В. Н. Коммерческая организация: доходы и расходы, финансовый результат : учеб. пособие / В. Н. Дорман. – 2-е изд., стер. – Москва : Флинта ; Изд-во Урал. ун-та, 2017. – 108 с. – ISBN 978-5-9765-3092-8.

63. Доронина, Ф. Х. Интегральный подход в комплексной оценке эффективности деятельности предприятия / Ф. Х. Доронина. – DOI 10.21777/2307-6135-2017-1-40-47 // Вестник Московского университета им. С. Ю. Витте. Серия 1: Экономика и управление. – 2017. – № 1 (20). – С. 40–47.

64. Дружиловская, Т. Ю. Показатели доходов, расходов и финансовых результатов в учете и отчетности: теоретический и практический аспекты / Т. Ю. Дружиловская, С. М. Ромашова // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 31 (325). – С. 2–11.

65. Друри, К. Управленческий и производственный учет : учеб. пособие / К. Друри ; пер. В. Н. Егорова. – 6-е изд. – Москва : Юнити-Дана, 2017. – 1423 с.

66. Дягель, О. Ю. Аналитическое обеспечение управления финансовыми ресурсами коммерческой организации : монография / О. Ю. Дягель. – Красноярск : Сиб. федер. ун-т, 2017. – 216 с. – ISBN 978-5-7638-3515-1.

67. Евстафьева, Е. М. Концепция формирования учетно-аналитического обеспечения управления собственным капиталом коммерческих организаций / Е. М. Евстафьева // Учет и статистика. – 2013. – № 3 (31) – С. 43–54.

68. Евстафьева, Е. М. Формирование учетно-аналитического обеспечения управления собственным капиталом коммерческой организации: теоретико-методологические аспекты / Е. М. Евстафьева // Финансовые исследования. – 2010. – № 4. – С. 119–124.

69. Егоров, Ю. Н. Экономический анализ : монография / Ю. Н. Егоров. – 2-е изд., стер. – Москва : ИНФРА-М, 2016. – 168 с. – ISBN 978-5-16-104556-5.

70. Елиферов, В. Г. Бизнес-процессы: регламентация и управление : учеб. пособие / В. Г. Елиферов, В. В. Репин. – Москва : ИНФРА-М, 2004. – 317 с. – ISBN 5-16-001825-5.

71. Ендовицкий, Д. А. Теоретические основы экономического анализа развития организаций / Д. А. Ендовицкий, Н. Э. Бабичева // Экономический анализ: теория и практика. – 2012. – № 13 (268). – С. 2–10.

72. Жилкина, А. Н. Финансовый анализ : учебник и практикум для вузов / А. Н. Жилкина. – Москва : Юрайт, 2020. – 285 с. – ISBN 978-5-534-02401-2.

73. Зенкина, И. В. Теория экономического анализа : учеб. пособие / И. В. Зенкина. – 2-е изд. – Москва : Дашков и К°, 2008. – 207 с. – ISBN 978-5-91131-809-3.

74. Золотогоров, В. Г. Экономика : энциклопедический словарь / В. Г. Золотогоров. – 2-е изд., стер. – Минск : Книжный дом, 2004. – 720 с.

75. Зубарева, О. А. Сущность дефиниции «учетное обеспечение управления затратами в сельскохозяйственных организациях» / О. А. Зубарева // Проблемы учета, финансов, анализа и аудита в условиях глобализации экономики : материалы Междунар. науч.-практ. конф. (Тюмень, 29 октября 2009 г.). – Тюмень : ТГАМЭУП, 2009. – С. 34–40.

76. Зудилин, А. П. Анализ хозяйственной деятельности предприятий развитых капиталистических стран / А. П. Зудилин. – 2-е изд., перераб. – Екатеринбург : Каменный пояс, 1992. – 224 с.

77. Иванов, Г. Г. Экономика организации (торговля) : учебник / Г. Г. Иванов. – Москва : ИНФРА-М, 2012. – 352 с. – ISBN 978-5-8199-0489-3.

78. Иванов, Е. А. Бюджетирование в учетно-аналитических системах много-сегментных организаций : монография / Е. А. Иванов. – Москва : ИНФРА-М, 2013. – 170 с. – ISBN 978-5-16-006720-9.

79. Ивашкевич, В. Б. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / В. Б. Ивашкевич. – Москва : Экономистъ, 2004. – 618 с.

80. Ивашкевич, О. В. Управленческий учет и анализ в розничной торговле одеждой : учеб. пособие / О. В. Ивашкевич. – Москва : Магистр : ИНФРА-М, 2020. – 128 с. – ISBN 978-5-9776-0145-0.

81. Ивин, А. А. Искусство правильно мыслить / А. А. Ивин. – Москва : Просвещение, 1986. – 262 с.

82. Илышева, Н. Н. Анализ финансовой отчетности : учебник / Н. Н. Илышева, С. И. Крылов. – Москва : Финансы и статистика, 2021. – 370 с. – ISBN 978-5-00184-015-2.

83. Илышева, Н. Н. Идентификация стратегического управленческого учета в холдинговых структурах: принципы организации и информационная инфраструктура / Н. Н. Илышева, Л. В. Юрьева // Все для бухгалтера. – 2009. – № 10 (238). – С. 26–32.

84. Ильина, А. В. Управленческий учет : учеб. пособие / А. В. Ильина, Н. Н. Илышева. – Екатеринбург : Изд-во Урал. ун-та, 2016. – 180 с. – ISBN 978-5-7996-1743-1.

85. Кавич А. Ю. Проблемы внедрения управленческого учета в организации / А. Ю. Кавич, В. Ф. Трунина / Экономика, управление, финансы : материалы II Междунар. науч. конф. (Пермь, декабрь 2012 г.). – Пермь : Меркурий, 2012. С. 125–128.

86. Казарская, Н. И. Экономика и планирование советской торговли : учебник / Н. И. Казарская, Ю. В. Лобовиков, Г. Я. Чистов ; под ред. Г. Ю. Зейналова. – Баку : Маариф, 1982. – 327 с.

87. Кальницкая, И. В. Учетно-аналитическая концепция интегрированной информационной системы для целей управления организацией: теория и методология : автореф. дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / Кальницкая Ирина Владимировна. – Екатеринбург, 2011. – 41 с.

88. Кальницкая, И. В. Функциональные компоненты учетно-аналитического обеспечения управления устойчивого развития организации / И. В. Кальницкая, А. Н. Данилов, Н. В. Васина // Вестник Новосибирского государственного университета экономики и управления. – 2017. – № 3. – С. 147–162.

89. Каплан, Р. С. Сбалансированная система показателей: от стратегии к действию / Р. С. Каплан, Д. П. Нортона. – 2-е изд., испр. и доп. – Москва : Олимп-Бизнес, 2004. – 294 с. – ISBN 5-901028-55-4.

90. Каранина, Е. В. Информационная база для оценки рисков финансово-хозяйственной деятельности в системе управленческого учета предприятия / Е. В. Каранина, И. В. Быкова // Экономика и предпринимательство. – 2015. – № 5-2 (58). – С. 494–499.

91. Каранина, Е. В. Стратегия обеспечения безопасности потребительского рынка региона / Е. В. Каранина, Е. Ю. Селезнева // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2017. – Т. 5, № 8. – С. 89–94.

92. Карх, Д. А. Приоритетные направления повышения эффективности регионального продовольственного комплекса / Д. А. Карх, В. М. Гаянова, Ф. Аймел // Экономика региона. – 2015. – № 2 (42). – С. 260–271.

93. Кенэ, Ф. Физиократы. Избранные экономические произведения / Ф. Кенэ, А. Р. Ж. Тюрго, П. С. Дюпон де Немур. – Москва : Эксмо, 2008. – 1198 с. – ISBN 978-5-699-18767-6.

94. Керимов, В. Э. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / В. Э. Керимов. – 10-е изд., перераб. – Москва : Дашков и К°, 2019. – 400 с. – ISBN 978-5-394-02539-6.

95. Керимов, В. Э. Управленческий учет : учебник / В. Э. Керимов. – 3-е изд., изм. и доп. – Москва : Дашков и К°, 2004. – 458 с. – ISBN 5-94798-310-9.

96. Керимов, В. Э. Управленческий учет на предприятиях розничной торговли потребительской кооперации : учеб. пособие / В. Э. Керимов, Е. В. Иванова, Р. А. Сухов ; под ред. В. Э. Керимова. – Москва : Экзамен, 2002. – 160 с. – ISBN 5-94692-152-5.

97. Керимова, Ч. В. Учетно-аналитическое обеспечение разработки и реализации рекламных проектов : монография / Ч. В. Керимова. – Москва : Дашков и К°, 2013. – 218 с. – ISBN 978-5-394-02322-4.

98. Кизилов, А. Н. Бухгалтерский управленческий учет: основы теории. Хозяйственные ситуации. Практические задания и тесты / А. Н. Кизилов, М. Н. Карасева. – Москва : Эксмо : Наука-Пресс, 2006. – 318 с. – ISBN 5-699-18116-4.

99. Кизилов, А. Н. Нормативно-правовое регулирование управленческого учета в Российской Федерации / А. Н. Кизилов, Д. В. Богатый // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 18 (264). – С. 12–22.

100. Кирилов, И. Н. Теоретические аспекты развития системы учетно-аналитического обеспечения управленческих решений на предприятии / И. Н. Кирилов // Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5: Экономика. – 2012. – № 2. – С. 170–176.

101. Клик, Дж. Систематология. Автоматизация решения системных задач / Дж. Клик. – Москва : Радио и связь, 1990. – 318 с. – ISBN 5-256-00649-5.

102. Ключников, С. В. Необходимость анализа доходов и расходов торгового предприятия для целей принятия управленческих решений / С. В. Ключников, О. Е. Ваганова, В. Д. Барабанов [и др.] // Наука и общество. – 2019. – № 3 (35). – С. 86–91.
103. Ковалев, В. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия : учебник / В. В. Ковалев, О. Н. Волкова. – Москва : Проспект, 2007. – 424 с. – ISBN 978-5-482-01318-2.
104. Ковалев, В. В. Является ли бухгалтерский учет наукой: ретроспектива взглядов и тенденций / В. В. Ковалев // Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия 5: Экономика. – 2011. – Вып. 2. – С. 90–112.
105. Когденко, В. Г. Методология и методика экономического анализа в системе управления коммерческой организацией : монография / В. Г. Когденко. – Москва : ЮНИТИ, 2008. – 542 с. – ISBN 978-5-238-01389-3.
106. Когденко, В. Г. Управление стоимостью компании. Ценностно-ориентированный менеджмент : учебник / В. Г. Когденко, М. В. Мельник. – Москва : Юнити-Дана, 2012. – 447 с. – ISBN 978-5-238-02292-5.
107. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет : учебник / Н. П. Кондраков. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Проспект, 2012. – 504 с. – ISBN 978-5-392-01750-8.
108. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. пособие / Н. П. Кондраков, М. А. Иванова. – Москва : ИНФРА-М, 2007. – 368 с. – ISBN 978-5-16-002318-2.
109. Кондраков, Н. П. Управленческий учет : учеб. пособие / Н. П. Кондраков. – Москва : Дашков и К°, 2007. – 256 с. – ISBN 5-16-001615-5.
110. Кондратов, В. П. Счетный и технико-экономический анализ неразделим / В. П. Кондратов // Бухгалтерский учет. – 1955. – № 6. – С. 32–40.
111. Концептуальные основы финансовой отчетности. – URL: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnye_osnovy_na_sayt.pdf (дата обращения: 15.09.2020).

112. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29 декабря 1997 г.).

113. Концепция формирования учетно-аналитического обеспечения управления коммерческой организацией : монография / Н. Н. Хахонова, Г. Г. Нор-Аревян, Е. В. Кузнецова [и др.] ; под ред. Н. Н. Хахоновой. – Ростов-на-Дону : АзовПечать, 2012. – 316 с. – ISBN 978-5-4382-0026-0.

114. Королук, В. С. Справочник по теории вероятностей и математической статистике / В. С. Королук. – Москва : Наука, 1985. – 212 с.

115. Костюкова, Е. И. Организационно-методическое обеспечение управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в рыболовческих организациях : монография / Е. И. Костюкова, Р. И. Галилова. – Ставрополь : АГРУС, 2013. – 156 с. – ISBN 978-5-9596-0972-6.

116. Котова, К. Ю. Проблемы конвергенции учета и налогообложения амортизации основных средств в современном российском законодательстве / К. Ю. Котова, В. А. Старкова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2018. – № 5 (437). – С. 2–12.

117. Крохичева, Г. Е. Структурно-логическая схема учетно-аналитического обеспечения налогового менеджмента коммерческой организации / Г. Е. Крохичева, А. Р. Галиева // Наукоеведение. – 2012. – № 3. – URL: <https://naukovedenie.ru/sbornik12/12-103.pdf> (дата обращения 02.08.2020).

118. Крылов, С. И. Финансовый анализ : учеб. пособие / С. И. Крылов. – Екатеринбург : УрФУ, 2016. – 160 с. – ISBN 978-5-7996-1614-4.

119. Кузнецова, Е. Н. Структура учетной политики для целей управленческого учета / Е. Н. Кузнецова // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2010. – № 4. – С. 29–31.

120. Кузьбожев, Э. Н. Системный или комплексный анализ / Э. Н. Кузьбожев, М. Г. Световцева, Т. Н. Бабич // Экономический анализ: теория и практика. – 2006. – № 9 (66). – С. 9–16.

121. Кузьмина, М. С. Формирование управленческой учетной политики / М. С. Кузьмина // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 4. – С. 73–75.

122. Кундиус, В. А. Управленческий анализ деятельности предприятий агропромышленного комплекса : учеб. пособие / В. А. Кундиус. – Москва : КНО-РУС, 2016. – 392 с. – ISBN 978-5-406-04675-3.

123. Кутер, М. И. Открытие и закрытие бухгалтерских счетов: исторические аспекты процедуры / М. И. Кутер, А. В. Кузнецов // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 16. – С. 60–67.

124. Кутер, М. И. Теория бухгалтерского учета : учебник / М. И. Кутер. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Финансы и статистика, 2003. – 639 с. – ISBN 5-279-02422-8.

125. Лабынцев, Н. Т. Проблемы бухгалтерского учета доходов и расходов в НКО / Н. Т. Лабынцев, Л. В. Егорова // Учет и статистика. – 2006. – № 1 (8). – С. 16–23.

126. Лазарева, А. В. Процессный подход к формированию учетно-аналитической системы и управлению денежными потоками холдинговой структуры / А. В. Лазарева. – DOI 10.18413/2409-1634-2017-3-2-40-45 // Научный результат. Экономические исследования. – 2017. – Т. 3, № 2. – С. 40–45.

127. Лапыгин, Ю. Н. Исследование систем управления : учеб. пособие / Ю. Н. Лапыгин. – Москва : ИНФРА-М, 2007. – 309 с. – ISBN 5-16-002839-0.

128. Латышева, Ю. А. Совершенствование учетно-аналитического обеспечения деятельности вспомогательного производства экономического субъекта : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Латышева Анна Юрьевна. – Ставрополь, 2017. – 24 с.

129. Левшин, Г. В. Взаимосвязь учетной политики организации с управленческим учетом / Г. В. Левшин // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. – № 21 (102). – С. 8–12.

130. Лубкова, О. В. Признание прочих доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете : практ. пособие / О. В. Лубкова, С. А. Уткина. – Саратов : Ай Пи Эр Медиа, 2012. – 149 с.

131. Любушин, Н. П. Экономический анализ : учебник / Н. П. Любушин. – 3-е изд. – Москва : Юнити-Дана, 2017. – 575 с. – ISBN 978-5-238-01745-7.

132. Магомедов, А. М. Экономика организаций торговли : учебник для вузов / А. М. Магомедов. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Юрайт, 2020. – 323 с. – ISBN 978-5-534-05732-4.

133. Маевская, Н. В. Экономические категории «доход» и «расход» в системе бухгалтерского учета / Н. В. Маевская // Инновационные научные исследования: теория, методология, практика : сб. ст. победителей VII Междунар. науч.-практ. конф. (Пенза, 20 марта 2017 г.). – Пенза : Наука и просвещение, 2017. – С. 98–100.

134. Малис, Н. И. Налоговый учет и отчетность: учебник и практикум / Н. И. Малис, Л. П. Грунгел, А. С. Зинягина ; под ред. Н. И. Малис. – Москва : Юрайт, 2017. – 341 с. – ISBN 978-5-534-02601-6.

135. Манн, Р. Контроллинг для начинающих / Р. Манн, Э. Майер. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Финансы и статистика, 1995. – 300 с. – ISBN 5-279-01210-6.

136. Манушин, Ю. К. Методы и модели векторной оптимизации / Ю. К. Манушин. – Москва : Наука, 1986. – 325 с.

137. Маркарьян, Э. А. Финансовый анализ : учеб. пособие / Э. А. Маркарьян, Г. П. Герасименко, С. Э. Маркарьян. – 8-е изд., перераб. и доп. – Москва : КноРус, 2011. – 272 с. – ISBN 978-5-406-00634-4.

138. Медведева, О. В. Комплексный экономический анализ деятельности предприятия : учебник / О. В. Медведева, Е. В. Шпилевская, А. В. Немона. – Ростов-на-Дону : Феникс, 2010. – 343 с. – ISBN 978-5-222-16236-1.

139. Мельник, М. В. Комплексный экономический анализ : учеб. пособие / М. В. Мельник, А. И. Кривцов, О. В. Горлова. – Москва : ИНФРА-М, 2014. – 368 с. – ISBN 978-5-91134-822-9.

140. Менеджмент : учебник / В. В. Абакумов, А. А. Голубев, В. П. Кустарев [и др.] ; под ред. В. И. Подлесник. – Москва : Профессионал, 2004. – 960 с.

141. Мескон, М. Основы менеджмента / М. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури. – Москва : Дело, 1996. – 701 с. – ISBN 5-7749-0030-4.

142. Метелев, С. Е. Финансы торговых организаций : учеб. пособие / С. Е. Метелев, В. П. Чижик – Москва : Форум, НИЦ ИНФРА-М, 2019. – 199 с. – ISBN 978-5-00091-106-8.

143. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания. – Обнинск : Титул, 1995. – 23 с. – ISBN 5-86866-059-5.

144. Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета, утв. Экспертно-консультативным советом по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России, протокол от 22 апреля 2002 г. № 4.

145. Методические рекомендации по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли, утв. письмом Роскомторга от 10.07.1996 № 1-794/32-5.

146. Мигачёв, Б. С. Планирование как механизм управления деятельностью Академии стандартизации, метрологии и сертификации: методическое руководство по планированию направлений образовательной, экономической, финансово-хозяйственной деятельности Академии / Б. С. Мигачёв. – Москва : Академия стандартизации, метрологии и сертификации, 2010. – 35 с.

147. Митрович, С. Бизнес-интеллект в экономическом анализе компаний: зарубежный опыт в российских условиях / С. Митрович. – DOI 10.24891/ea.18.4.681 // Экономический анализ: теория и практика. – 2019. – Т. 18, № 4. – С. 681–695.

148. Мыльник, В. В. Исследование системы управления : учеб. пособие / В. В. Мыльник, Б. П. Титатенко, В. А. Володченко ; под ред. В. В. Мыльника. – Москва : ГИРФО, 2001. – 281 с.

149. Наговицина, Л. П. Развитие цифровых технологий в современном ритме / Л. П. Наговицина, Ж. П. Шнорр // Вестник Белгородского университета кооперации, экономики и права. – 2018. – № 5 (72). – С. 9–25.

150. Наговицина, Л. П. Факторы успеха в деятельности организаций потребительской кооперации (на примере Красноярского крайпотребсоюза) / Л. П. Наговицина // Вестник Сибирского университета потребительской кооперации. – 2018. – № 2 (24). – С. 3–10.

151. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ.

152. Нечеухина, Н. С. Бухгалтерский учет и экономический анализ : учеб. пособие / Н. С. Нечеухина, В. В. Калицкая, А. Ф. Черненко. – Екатеринбург : УрГЭУ, 2018. – 190 с.

153. Нечеухина, Н. С. Дефиниции учетно-аналитической системы доходов и расходов / Н. С. Нечеухина, О. В. Мустафина. – DOI 10.14529/em180415 // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия: Экономика и менеджмент. – 2018. – Т. 12, № 4. – С. 122–130.

154. Нечеухина, Н. С. Конкурентоспособность различных сегментов потребительского рынка региона / Н. С. Нечеухина, О. В. Мустафина, Л. Н. Куклина. – DOI 10.17059/2018-3-11 // Экономика региона. – 2018. – Т. 14, вып. 3. – С. 836–850.

155. Нечеухина, Н. С. Развитие теории и методологии управленческого учета в учетно-аналитическом обеспечении управления / Н. С. Нечеухина, О. В. Мустафина. – DOI 10.14529/em190216 // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия: Экономика и менеджмент. – 2019. – Т. 13, № 2. – С. 131–138.

156. Нечитайло, А. И. Методология и концепция бухгалтерского учета / А. И. Нечитайло, Л. В. Панкова, И. А. Нечитайло. – Ростов-на-Дону : Феникс, 2013. – 221 с. – ISBN 978-5-222-19934-3.

157. Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэл. – 2-е изд., стер. – Москва : Финансы и статистика, 2003. – 496 с. – ISBN 5-279-01851-1.

158. Никонова, И. Ю. Формирование учетной политики для целей управленческого учета на основании принципов международных стандартов финансовой отчетности / И. Ю. Никонова // Дискуссия. – 2016. – № 11 (74). – С. 22–28.

159. Новаков, А. А. Секреты розничной торговли: вопросы и ответы / А. А. Новаков. – Москва : Инфра-Инженерия, 2013. – 464 с. – ISBN 978-5-9729-0060-2.

160. Новикова, Н. Е. Признание доходов и расходов по товарообменным операциям / Н. Е. Новикова, В. А. Новиков // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2016. – № 2. – С. 12–16.

161. Нор-Аревян, Г. Г. Учетное обеспечение управления затратами на машиностроительных предприятиях : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Нор-Аревян Галина Григорьевна. – Ростов-на-Дону, 2006. – 267 с.

162. О бухгалтерском учете : федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ.

163. О реформе предприятий и иных коммерческих организаций (вместе с «Концепцией реформирования предприятий и иных коммерческих организаций», «Планом мероприятий Правительства Российской Федерации по реализации в 1997 г. Концепции реформирования предприятий и иных коммерческих организаций») : постановление Правительства РФ от 30 октября 1997 г. № 1373.

164. О свободе торговли : указ Президента РФ от 29 января 1992 г. № 65.

165. О требованиях к порядку осуществления организатором торговли внутреннего контроля и внутреннего аудита : указания Банка России от 07.05.2018 № 4792-У.

166. О формах бухгалтерской отчетности организаций : приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н (ред. от 19.04.2019; с изм. и доп., вступ. в силу с отчетности за 2020 г.).

167. Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации : федер. закон от 28 декабря 2009 г. № 381-ФЗ.

168. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению : приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010).

169. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению : приказ Минсельхоза России от 13.06.2001 № 654.

170. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению : приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н.

171. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету (вместе с Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)) : приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 07.02.2020).

172. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 : приказ Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н.

173. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 : приказ Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н.

174. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) : приказ Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н.

175. Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности : постановление Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283.

176. Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» : приказ Минфина России от 16.04.2021 № 62н.

177. Ожегов, С. И. Словарь русского языка: 70 000 слов / С. И. Ожегов ; под ред. Н. Ю. Шведовой. – 23-е изд., испр. – Москва : Рус. яз., 1991. – 917 с. – ISBN 5-200-01088-8.

178. Орленко, Л. В. История торговли : учеб. пособие / Л. В. Орленко. – Москва : ИНФРА-М, 2019. – 351 с. – ISBN 978-5-8199-0836-5.

179. Осипов, В. С. Экономика импортозамещения: оценка влияния структуры внешнеторговых товаропотоков на развитие экономического потенциала и импортозамещения в Российской Федерации / В. С. Осипов, А. Г. Зельднер, С. В. Панкова [и др.] // Интеллект. Инновации. Инвестиции. – 2017. – № 7. – С. 31–44.

180. Особенности формирования и анализ доходов и расходов предприятия почтовой связи : учеб. пособие / Г. С. Артемьева, Л. И. Гущина, Л. Ю. Красикова [и др.]. – Москва : Моск. техн. ун-т связи и информатики, 2016. – 96 с.

181. Особенности формирования и анализ доходов и расходов предприятия почтовой связи : учеб. пособие / Г. С. Артемьева, Л. И. Гущина, Л. Ю. Красикова [и др.]. – Москва : Моск. техн. ун-т связи и информатики, 2016. – 96 с.

182. Палий, В. Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) / В. Ф. Палий. – Москва : ИНФРА-М, 2006. – 277 с. – ISBN 5-16-002733-5.

183. Палий, В. Ф. Управленческий учет: организация и функционирование / В. Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 23. – С. 60–65.

184. Панков, В. В. Анализ и оценка состояния бизнеса: методология и практика / В. В. Панков. – Москва : Финансы и статистика, 2003. – 206 с. – ISBN 5-279-02850-9.

185. Панкова, С. В. Развитие аналитического инструментария управления государственной политикой в сфере продовольственной безопасности / С. В. Панкова, А. П. Цыпин, В. В. Попов. – DOI 10.29141/2218-5003-2019-10-2-6 // Управление. – 2019. – Т. 10, № 2. – С. 49–61.

186. Панкратова, М. В. Развитие интегрированного подхода к внутреннему контролю фактов хозяйственной жизни корпорации : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Панкратова Марина Владиславовна. – Воронеж, 2020. – 185 с.

187. Пизенгольд, М. З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве / М. З. Пизенгольд. – 4-е изд., перераб. и доп. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – ISBN 5-279-02460-0.

188. Пипко, В. А. Настольная книга бухгалтера и аудитора / В. А. Пипко, Л. Н. Булавина ; под ред. Н. В. Бондаренко. . – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва : Финансы и статистика, 2002. – 592 с. – ISBN 5-279-02624-7.

189. Пласкова, Н. С. Анализ финансовой отчетности, составленной по МСФО : учебник / Н. С. Пласкова. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Вузовский учебник : ИНФРА-М, 2020. – 269 с. – ISBN 978-5-9558-0489-7.

190. Пласкова, Н. С. Методология учетно-аналитического обеспечения системы управления инновационной деятельностью : монография / Н. С. Пласкова, Т. А. Полянская, Н. А. Проданова. – Москва : ИНФРА-М, 2020. – 179 с. – ISBN 978-5-16-015052-9.

191. Плотников, В. С. Философия бухгалтерского учета как экономической науки / В. С. Плотников, О. В. Плотникова // Учет. Анализ. Аудит. – 2017. – № 3. – С. 7–21.

192. Поздеев, В. Л. О системном подходе в экономическом анализе / В. Л. Поздеев // Региональная экономика: теория и практика. – 2009. – № 42. – С. 33–36.

193. Полковский, Л. М. Бухгалтерский управленческий учет : учебник для бакалавров / Л. М. Полковский. – Москва : Дашков и К°, 2019. – 256 с. – ISBN 978-5-394-02544-0.

194. Попова, Л. В. Основные теоретические принципы учетно-аналитической системы / Л. В. Попова, Б. Г. Маслов, И. А. Маслова // Финансовый менеджмент. – 2003. – № 5. – С. 20–32.

195. Прыкина, Л. В. Экономический анализ предприятия : учебник / Л. В. Прыкина. – 2-е изд. – Москва : Юнити-Дана, 2017. – 407 с. – ISBN 978-5-394-02187-9.

196. Пятов, М. Л. Информационные парадоксы бухгалтерского учета и их интерпретация / М. Л. Пятов. – URL: <https://buh.ru/articles/documents/13925/> (дата обращения: 14.09.2020).

197. Пятов, М. Л. Теория и практика бухгалтерского учета: научная школа Я. В. Соколова / М. Л. Пятов // Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия 5: Экономика. – 2011. – Вып. 2. – С. 72–73.

198. Райзберг, Б. А. Современный экономический словарь / Б. А. Райзберг, Л. Ш. Лозовский, Е. Б. Стародубцева. – 6-е изд., перераб. и доп. – Москва : ИНФРА-М, 2017. – 512 с. – ISBN 978-5-16-009966-8.

199. Ребежа, О. О. Учетно-аналитическое обеспечение бюджетирования расходов на газотранспортных предприятиях : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Ребежа Оксана Олеговна. – Саратов, 2011. – 19 с.

200. Родкина, Т. А. Информационная логистика / Т. А. Родкина. – Москва : Экзамен, 2001. – 288 с. – ISBN 5-8212-0220-5.

201. Савватеев, Е. В. Экономика, организация, основы маркетинга в перерабатывающей промышленности : учеб. пособие / Е. В. Савватеев, В. В. Рокотянская, О. В. Мощенко, Т. А. Власенкова ; под общ. ред. Е. В. Савватеева. – Москва : ИНФРА-М, 2018. – 317 с. – ISBN 978-5-16-006503-8.

202. Савицкая, Г. А. Теория анализа хозяйственной деятельности : учеб. пособие / Г. А. Савицкая. – Москва : ИНФРА-М, 2006. – 281 с. – ISBN: 5-16-002240-6.

203. Савицкая, Г. В. Экономический анализ : учебник / Г. В. Савицкая. – 15-е изд., испр. и доп. – Москва : ИНФРА-М, 2021. – 587 с. – ISBN 978-5-16-014849-6.

204. Самочкин, В. Н. Гибкое развитие предприятия. Анализ и планирование / В. Н. Самочкин. – Москва : Дело, 1998. – 332 с. – ISBN 5-7749-0125-4.

205. Саталкина, Н. И. Экономика торговли : учеб. пособие / Н. И. Саталкина, Б. И. Герасимов, Г. И. Терехова. – Москва : Форум, 2011. – 232 с. – ISBN 978-5-91134-485-6.

206. Селезнева, Н. Н. Финансовый анализ. Управление финансами : учеб. пособие / Н. Н. Селезнева, А. Ф. Ионова. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Юнити-Дана, 2008. – 639 с.

207. Сигидов, И. Ю. Учетная политика сельскохозяйственных организаций для целей управленческого учета / Ю. И. Сигидов, А. А. Адаменко // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. – 2009. – № 1. – С. 18–23.

208. Силин, Я. П. Российская модель новой индустриализации: к постановке проблемы / Я. П. Силин, Е. Г. Анимица. – DOI 10.29141/2073-1019-2017-17-5-4 // Известия Уральского государственного экономического университета. – 2017. – № 5 (73). – С. 44–53.

209. Скоун, Т. Управленческий учет: как его использовать для контроля бизнеса / Т. Скоун. – Москва : Аудит, 1997. – 177 с. – ISBN 5-85177-036-8.

210. Слободняк, И. А. Использование профессионального суждения при формировании учетно-аналитической информации о расходах организации для целей бухгалтерской управленческой отчетности / И. А. Слободняк // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 43 (193). – С. 22–34.

211. Соколов, А. Ю. Управленческий учет накладных расходов: методы распределения накладных расходов, формы внутренних отчетов, примеры сокращения накладных расходов на промышленном предприятии / А. Ю. Соколов. – Москва : Финансы и статистика, 2011. – 448 с. – ISBN 5-279-02720-0.

212. Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет в зарубежных странах : учебник / Я. В. Соколов, Ф. Ф. Бутынец, Л. Л. Горецкая, Д. А. Панков. – Москва : Проспект, 2005. – 659 с. – ISBN 5-98032-865-3

213. Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособие / Я. В. Соколов. – Москва : Аудит, 1996. – 638 с. – ISBN 5-85177-017-1.

214. Соколов, Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – Москва : Финансы и статистика, 2000. – 495 с. – ISBN 5-279-01937-2.

215. Спиридонов, С. П. Управленческий анализ в отраслях : учеб. пособие / С. П. Спиридонов. – Тамбов : ТГТУ, 2013. – 104 с.

216. Станковская, И. К. Экономическая теория : учебник / И. К. Станковская, И. А. Стрелец. – 3-е изд., испр. – Москва : Эксмо, 2008. – 448 с. – ISBN 978-5-699-20368-0.

217. Суйц, В. П. Новые подходы к развитию современного управленческого учета, контроля и анализа хозяйственной деятельности / В. П. Суйц, А. Н. Хорин // Учетно-аналитическое обеспечение – информационная основа экономической безопасности хозяйствующих субъектов : межвуз. сб. науч. тр. : в 2 ч. – Москва : Аудитор, 2017. – Ч. 1. – С. 357–361.

218. Теория анализа хозяйственной деятельности : учебник / В. В. Осмоловский, Л. И. Кравченко, Н. А. Русак [и др.] ; под общ. ред. В. В. Осмоловского. – Минск : Новое знание, 2001. – 318 с. – ISBN 985-6516-38-2.

219. Ткач, В. И. Управленческий учет: международный опыт / В. И. Ткач, М. В. Ткач. – Москва : Финансы и статистика, 1994. – 416 с. – ISBN 5-279-01067-7.

220. Троц, А. П. Документирование торговых операций : учеб. пособие / А. П. Троц. – Кинель : СГСХА, 2017. – 149 с. – ISBN 978-5-88575-465-1.

221. Турманидзе, Т. У. Финансовый анализ : учебник / Т. У. Турманидзе. – Москва : Юнити-Дана, 2013. – 289 с. – ISBN 978-5-238-02358-8.

222. Тычинина, Н. А. Теоретическое обоснование содержания учетно-аналитического обеспечения устойчивого развития предприятия / Н. А. Тычинина // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2009. – № 2 (96). – С. 102–107.

223. Удалова, З. В. Современные концепции формирования учетно-аналитического обеспечения управления сельскохозяйственными организациями: теория и методология / З. В. Удалова. – Ростов-на-Дону : ЮФУ, 2011. – 526 с. – ISBN 978-5-9275-0806-8.

224. Уорд, К. Стратегический управленческий учет / К. Уорд. – Москва : Олимп-бизнес, 2002. – 435 с. – ISBN 5-901028-33-3.

225. Управление региональной экономикой : учеб. пособие / под ред. И. Н. Козельской, В. К. Зубковой. – Саратов : Саратовский гос. соц.-экон. ун-т, 2003. – 232 с.

226. Ускова, Т. В. Потребительский рынок города: состояние и перспективы : монография / Т. В. Ускова, О. И. Попова, Т. В. Воронцова. – Вологда : ИСЭРТ РАН, 2012. – 111 с. – ISBN 978-5-93299-189-3.

227. Успенская, И. Н. Финансовый анализ : учеб. пособие / И. Н. Успенская, Н. М. Русин. – Москва : Моск. гуманитар. Ун-т, 2017. – 248 с. – ISBN 978-5-906912-96-1.

228. Успенская, И. Н. Финансовый анализ : учеб. пособие / И. Н. Успенская, Н. М. Русин. – Москва : Моск. гуманитар. ун-т, 2017. – 248 с. – ISBN 978-5-906912-96-1.

229. Устинова, Я. И. Налоговый учет и отчетность : учеб. пособие / Я. И. Устинова. – Новосибирск : НГУЭУ-НИНХ, 2017. – 344 с. – ISBN 978-5-7014-0779-2.

230. Утибаев, Б. С. Экономический анализ : учебник / Б. С. Утибаев, Г. Д. Аманова, А. К. Байдаков ; под ред. Б. С. Утибаева. – Алматы : Нур-Принт, 2015. – 424 с. – ISBN 978-601-7320-17-1.

231. Фатхутдинов, Р. А. Производственный менеджмент : учеб. / Р. А. Фатхутдинов. – 4-е изд. – Санкт-Петербург : Питер, 2003. – 491 с. – ISBN 5-94723-674-5.

232. Федорович, Т. В. Бухгалтерский управленческий и производственный учет : учеб. пособие / Т. В. Федорович. – Новосибирск : НГУЭУ, 2010. – 214 с.

233. Федорчук С. В. Метрология древней и средневековой Руси X–XV вв. / С. В. Федорчук. – URL: <http://bsk.nios.ru/content/metrologiya-drevney-i-srednevekovoy-rusi-x-xv-vv> (дата обращения: 21.09.2020).

234. Формирование учетно-аналитического обеспечения деятельности крестьянских (фермерских) хозяйств : монография / В. И. Трухачев, Е. И. Костюкова, М. Г. Лещева [и др.]. – Ставрополь : Агрус, 2018. – 226 с. – ISBN 978-5-9596-1422-5.

235. Фридман, А. М. Анализ финансово-хозяйственной деятельности : учебник / А. М. Фридман. – Москва : РИОР : ИНФРА-М, 2020. – 264 с. – ISBN 978-5-369-01791-3.

236. Фридман, А. М. Экономика предприятий торговли и питания потребительского общества : учебник / А. М. Фридман. – 4-е изд. – Москва : Дашков и К°, 2017. – 656 с. – ISBN 978-5-394-01296-9.

237. Хахонова, Н. Н. Аудит : учебник / Н. Н. Хахонова, И. Н. Богатая. – Москва : Кнорус, 2011. – 720 с. – ISBN 978-5-406-00640-5.

238. Хахонова, Н. Н. Российские и международные стандарты о раскрытии информации о денежных средствах в финансовой отчетности коммерческих организаций / Н. Н. Хахонова // Фундаментальные и прикладные исследования в современном мире. – 2014. – Т. 2, № 5. – С. 5–9.

239. Хендриксен, Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, С. Ф. ван Бреда. – Москва : Финансы и статистика, 1997. – 574 с. – ISBN 5-279-01669-1.

240. Хорнгрен, Ч. Управленческий учет / Ч. Хорнгрен, Д. Фостер, Ш. Датар. – 10-е изд. – Санкт-Петербург : Питер, 2005. – 1008 с. – ISBN 5-94723-174-3.

241. Хоружий, Л. И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве / Л. И. Хоружий. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 495 с. – ISBN 5-279-02821-5.

242. Цыганков К. Ю. Логика проектирования двойной бухгалтерии: случайность или закономерность? / К. Ю. Цыганков // Международный финансовый учет. – 2017. – Т. 20, № 8. – Р. 446–459.

243. Цыганова, И. Ю. Формирование учетной политики для целей управленческого учета по сегментам бизнеса организации / И. Ю. Цыганова // Вестник Оренбургского государственного университета. – 2014. – № 4 (165). – С. 16–20.

244. Цыденова, Э. Ч. Бухгалтерский и налоговый учет : учебник / Э. Ч. Цыденова, Л. К. Аюшиева. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : ИНФРА-М, 2020. – 399 с. – ISBN 978-5-16-012841-2.

245. Чепулянис, А. В. Развитие учетно-аналитического обеспечения стратегического управления затратами экономического субъекта : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Чепулянис Антон Владимирович. – Воронеж, 2018. – 261 с.

246. Чепулянис, А. В. Теоретико-методические основы стратегического учета и анализа затрат : монография / А. В. Чепулянис, С. А. Бороненкова. – Екатеринбург : Изд-во Урал. ун-та, 2016. – 218 с. – ISBN 978-5-7996-1679-3.

247. Чернов, В. А. Интегрированное информационно-аналитическое обеспечение устойчивого развития хозяйственной деятельности / В. А. Чернов // Современные технологии управления. – 2017. – № 1 (73). – URL: <https://sovman.ru/article/7303/> (дата обращения: 15.09.2020).

248. Чернов, В. А. Экономический анализ: торговля, общественное питание, туристский бизнес : учеб. пособие / В. А. Чернов ; под ред. М. И. Баканова. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2017. – 639 с. – ISBN 978-5-238-01633-7.

249. Чумаченко, Н. Г. Учет и анализ в промышленном производстве США / Н. Г. Чумаченко. – Москва : Финансы, 1971. – 237 с.

250. Чурин, А. Роль системы финансового управления в повышении конкурентоспособности компании / А. Чурин // Финансовая газета. – 2007. – № 23. – С. 14.

251. Шадрина, Г. В. Управленческий анализ в отраслях производственной сферы : учеб. пособие / Г. В. Шадрина. – Москва : Евразийский открытый ин-т, 2010. – 173 с. – ISBN 978-5-374-00386-4.

252. Шакланова, Р. И. Экономика торговой отрасли : учебник / Р. И. Шакланова, В. В. Юсова. – Москва : Юрайт, 2019. – 468 с. – ISBN 978-5-9916-2987-4.

253. Шапорова, О. А. Управленческий анализ в системе комплексного анализа деятельности предприятия / О. А. Шапорова, Е. А. Тюхова // Российское предпринимательство. – 2011. – № 6-1. – С. 70–76.

254. Шапорова, О. А. Управленческий анализ в системе комплексного анализа деятельности предприятия / О. А. Шапорова, Е. А. Тюхова // Российское предпринимательство. – 2011. – № 6. – С. 70–76.

255. Шарапов, О. Д. Економічна кібернетика : навч. посібник / О. Д. Шарапов, В. Д. Дербенцев, Д. Є. Семьонов. – Київ : КНЕУ, 2004. – 231 с. – ISBN 966-574-693-6.

256. Шеремет, А. Д. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия : учебник / А. Д. Шеремет. – 2-е изд., доп. – Москва : ИНФРА-М, 2020. – 374 с. – ISBN 978-5-16-015634-7.

257. Шеремет, А. Д. Теория экономического анализа : учебник / А. Д. Шеремет. – 2-е изд., доп. – Москва : ИНФРА-М, 2008. – 365 с. – ISBN 978-5-16-003366-2.

258. Шеремет, А. Д. Управленческий учет : учеб. пособие / А. Д. Шеремет. – Москва : ФБК ПРЕСС, 2000. – 512 с. – ISBN 5-89240-029-8.

259. Шешукова, Т. Г. Взаимосвязь понятий «учетно-аналитическая система», «учетно-аналитическое обеспечение», «учетно-аналитическое сопровождение» / Т. Г. Шешукова, Е. Р. Мухина // Управленческий учет. – 2015. – № 1. – С. 41–49.

260. Шешукова, Т. Г. Учетно-аналитические и контрольные проблемы управления производственными и финансовыми ресурсами предприятия в условиях глобализации экономических процессов / Т. Г. Шешукова // Вестник Пермского университета. Серия: Экономика. – 2016. – № 2 (29). – С. 7–31.

261. Шимоханская, Т. В. Концепция учетно-аналитического обеспечения устойчивого развития организаций / Т. В. Шимоханская // Экономические науки. – 2011. – № 78. – С. 346–354.

262. Шимоханская, Т. В. Совершенствование методологии учетно-аналитического обеспечения устойчивого развития организации : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / Шимоханская Татьяна Викторовна. – Москва, 2011. – 434 с.

263. Экономический анализ в торговле : учеб. пособие / М. И. Баканов, И. М. Дмитриева, Л. Р. Смирнова и др.] ; под ред. М. И. Баканова. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 396 с.

264. Экономический анализ в управлении деятельностью коммерческих организаций региона : монография / Г. А. Агарков, И. С. Антонова, М. С. Андрюшина [и др.] ; под общ. ред. И. Д. Тургель. – Екатеринбург : Изд-во Урал. ун-та, 2020. – 196 с. – ISBN 978-5-7996-2998-4.

265. Энтони, Р. Учет: ситуации и примеры / Р. Энтони. – 2-е изд., стер. – Москва : Финансы и статистика, 1998. – 560 с. – ISBN 5-279-02052-4.

266. Юрьева, Л. В. Интегрированный управленческий учет и анализ инновационной деятельности промышленных предприятий : монография / Л. В. Юрьева

ва, О. В. Баженов, М. А. Казакова. – Москва : ИНФРА-М, 2013. – 156 с. – ISBN 978-5-16-009444-1.

267. Юрьева, Л. В. Методологическая основа стратегического учета в холдинговых структурах / Л. В. Юрьева // Вестник УГТУ-УПИ. Серия: Экономика и управление. – 2009. – № 6. – С. 46–54.

268. CIMA – Global Management Accounting Principles. – URL: <https://www.cimaglobal.com/Research--Insight/Global-Management-Accounting-Principles/> (дата обращения: 14.09.2020).

269. IMA – Institute of Management Accountants. – URL: <https://www.imanet.org> (дата обращения: 14.09.2020).

270. Necheukhina, N. S. The genesis of accounting and analytical support for management of revenues and expenditures of economic agents in the retail segment of the consumer market / N. S. Necheukhina, O. V. Mustafina. – DOI 10.18721/JE.11207 // St. Petersburg State Polytechnical University Journal. Economics. – 2018. – Vol. 11, iss. 2. – P. 70–80.

271. Necheukhina, N. S. Theoretical and conceptual bases of new industrialization process in life support / N. S. Necheukhina, O. V. Mustafina, T. I. Buyanova. – DOI 10.2991/sicni-18.2019.43 // Proceedings of the 2nd International Scientific conference on New Industrialization: Global, national, regional dimension (SICNI 2018). – Amsterdam : Atlantis Press, 2018. – P. 212–217. – (Advances in social science, education and humanities research ; vol. 240).

272. PAS 1919 Guide to Management Accounting Principles / The British Standards Institution. – URL: <https://www.bsigroup.com/en-AE/industries-and-sectors/Government/PAS-1919-Guide-to-Management-Accounting-Principles/> (дата обращения: 14.09.2020).

273. Paton, W. An introduction to corporate accounting standards / W. Paton, A. C. Littleton. – Chicago : American Accounting Association, 1940. – 156 p.

274. Principle / Dictionary by Merriam-Webster. – URL: <https://www.merriam-webster.com/dictionary/principle> (дата обращения: 13.09.2020).

Приложение А

(справочное)

Структура валового внутреннего продукта РФ



Рисунок А.1 – Структура валового внутреннего продукта РФ¹:
внутренний круг – 2017 г.; средний круг – 2018 г.; внешний круг – 2019 г.

¹ Составлено автором по данным Росстата.

Приложение Б
(справочное)

**Аналитический обзор развития розничного сегмента
потребительского рынка территории Свердловской области**

По итогам 2020 г. оборот розничной торговли Свердловской области составил 1117,6 млрд руб., что в фактических ценах на 6,6 % ниже аналогичного показателя 2019 г. (в сопоставимых ценах – на 9,6 % соответственно).

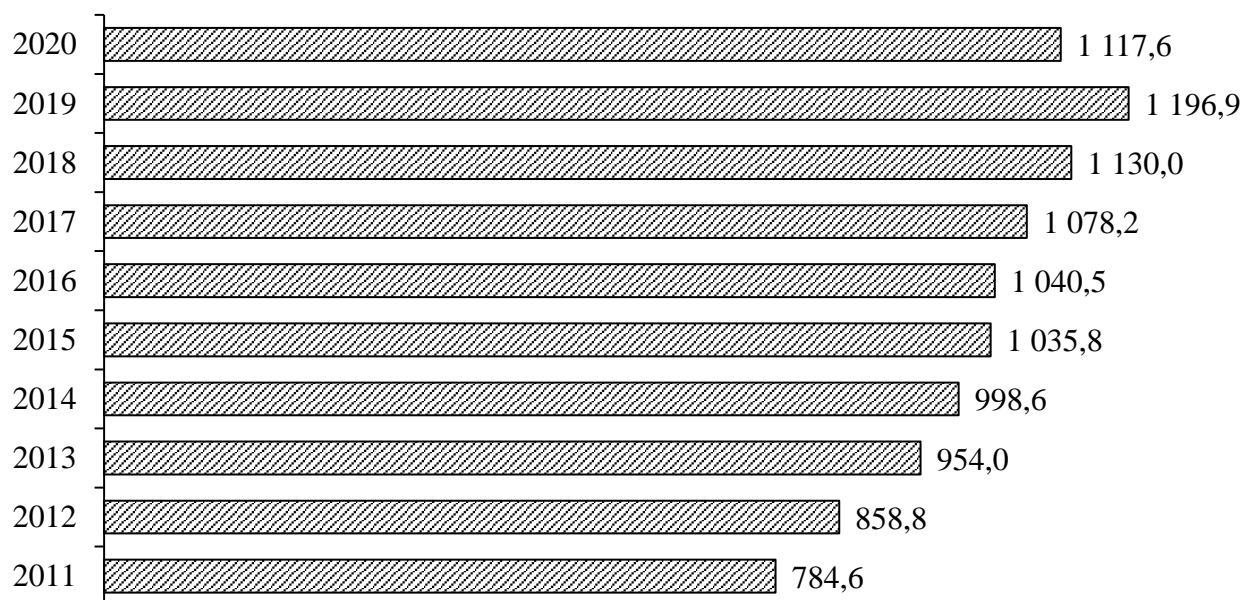


Рисунок Б.1 – Динамика розничного товарооборота Свердловской области
в 2011–2020 гг., млрд руб.

Формирование оборота осуществлялось в основном за счет продажи товаров в стационарной торговой сети (вне рынка). Их доля в обороте розничной торговли Свердловской области по сравнению с 2019 г. увеличилась на 1,3 % и составила 98,5 %; продажа на розничных рынках и ярмарках составила 1,5 %. Доля продовольственных товаров в структуре оборота розничной торговли в 2020 г. увеличилась на 1 % и составила 49,7 %, доля непродовольственных товаров составила 50,3 % (в 2019 г. – 51,3 %).

Индекс потребительских цен по состоянию на 31.12.2020 по сравнению с 31 декабря 2019 г., на все товары и услуги составил – 104,24 % для сравнения 31.12.2019 к 31.12.2018 – 103,7 %, а по РФ – 104,91 %; на продовольственные товары – 105,68 % (102,1 %), в РФ – 106,69 %; на алкогольные напитки – 101,91 % (99,6%), в РФ – 102,8%; на услуги населению – 101,89 % (105,8 %), в РФ – 102,7 %; на непродовольственные товары – 104,76 % (декабрь 2019 г. к декабрю 2018 г. – 103,5 %), в РФ – 104,79 %.

В рейтинге областей Уральского федерального округа Свердловская область занимает лидирующие позиции, причем по обороту розничной торговли – первое место.

Наибольший удельный вес в обороте розничной торговли пищевыми продуктами, включая алкогольные напитки и табачные изделия, за 2020 г. занимали: мясо и мясные продукты – 24,8 % (2019 г. – 24,2 %); молочные продукты – 11,4 % (2019 г. – 11,1 %); кондитерские изделия – 7,7 % (2019 г. – 7,5 %); табачные изделия – 6,8 % (2019 г. – 6 %); хлеб и хлебобулочные изделия – 5,7 % (2019 г. – 5,5 %); рыба и морепродукты – 4,7 % (2019 г. – 5,1 %). Наибольший удельный вес в обороте розничной торговли непродовольственными товарами занимали: бензины автомобильные – 16,1 % (2019 г. – 15,3 %); мужская, женская и детская одежда – 13,8 % (2019 г. – 13,5 %); автомобили легковые – 12,6 % (2019 г. – 10,8 %); лекарственные средства – 6,8 % (2019 г. – 6,2 %); обувь – 5,2 % (2019 г. – 5,1 %).

Приложение В

(справочное)

Типы предприятий торговли

Таблица В.1 – Типы предприятий торговли [55]

Тип предприятия	Характеристика
Магазин	Стационарный торговый объект, предназначенный для продажи товаров и оказания услуг покупателям, в составе которого имеется торговый зал или торговые залы, подсобные, административно-бытовые помещения и складские помещения
Универсальный магазин	Вид магазина, в котором осуществляют продажу универсального ассортимента продовольственных и (или) непродовольственных товаров
Специализированный магазин	Вид магазина, в котором осуществляют продажу товаров одной группы или ее части – продовольственных групп («рыба», «мясо», «колбасы», «минеральные воды», «хлеб», «овощи-фрукты» и т. д.), непродовольственных групп («одежда», «обувь», «ткани», «мебель», «книги», «зоотовары», «семена», «цветы» и т. д.)
Гастроном	Магазин с площадью торгового зала от 400 м ² , в котором осуществляют продажу продовольственных товаров универсального ассортимента с преобладанием гастрономических товаров (сыров, колбасных изделий, фруктов, вино-водочных изделий и безалкогольных напитков и т. п.) преимущественно с использованием индивидуального обслуживания покупателей через прилавки
Супермаркет	Магазин с площадью торгового зала от 400 до 2 500 м ² , в котором осуществляют продажу продовольственных и непродовольственных товаров повседневного спроса преимущественно по методу самообслуживания
Дискаунтер	Магазин типа супермаркет (универсам) эконом-класса с площадью торгового зала от 250 м ² , в котором осуществляют продажу ограниченного ассортимента продовольственных и непродовольственных товаров повседневного спроса по ценам ниже среднерыночных преимущественно по методу самообслуживания
Минимаркет, магазин «У дома» (магазин «Продукты»)	Предприятие розничной торговли с площадью торгового зала от 18 м ² до 400 м ² , в котором с использованием методов самообслуживания и/или индивидуального обслуживания через прилавки осуществляют продажу продовольственных и непродовольственных товаров повседневного спроса узкого ассортимента, включающего ограниченное число разновидностей товаров.
Универмаг	Магазин с совокупной площадью торговых залов от 3 500 м ² в городском населенном пункте и от 650 м ² в сельском населенном пункте, в котором осуществляют продажу непродовольственных товаров универсального ассортимента

Продолжение таблицы В.1

Тип предприятия	Характеристика
Магазин-салон (бутик)	Специализированный магазин с площадью торгового зала от 18 м ² , в котором осуществляют продажу ограниченного ассортимента товаров одной группы или ее части преимущественно по методу индивидуального обслуживания продавцом-консультантом
Гипермаркет	Магазин с площадью торгового зала от 5 000 м ² , в котором осуществляют продажу продовольственных и непродовольственных товаров универсального ассортимента преимущественно по методу самообслуживания ¹
Магазин самообслуживания	Магазин, в котором продажа товаров организована преимущественно по методу самообслуживания
Стоковый магазин (магазин «Сток»)	Неспециализированный магазин с площадью торгового зала не менее 18 м ² , в котором преимущественно по методу самообслуживания осуществляется продажа по сниженным ценам ограниченного ассортимента непродовольственных товаров, не соответствующих сезону и не пользующихся спросом
Магазин-склад	Предприятие торговли, в котором по методу самообслуживания осуществляют продажу физическим лицам и (или) хозяйствующим субъектам продовольственных и непродовольственных товаров непосредственно из транспортной упаковки (ящиков, контейнеров и др.) или в транспортной упаковке
Комиссионный магазин (магазин «Секонд хенд»)	Магазин с площадью торгового зала от 18 м ² , в котором по методу самообслуживания осуществляют продажу непродовольственных товаров, в том числе бывших в употреблении и (или) принятых от населения по договору комиссии и другим договорам
Магазин – приемозаготовительный пункт	Предприятие розничной торговли с площадью торгового зала от 18 м ² , в котором наряду с продажей продовольственных и непродовольственных товаров осуществляют на определенных условиях закупки у населения сельскохозяйственной продукции, лекарственно-технического сырья, дикорастущих плодов, ягод, грибов, вторичного и кожевенного сырья, изделий народных промыслов
Торговый центр	Совокупность торговых предприятий и (или) предприятий по оказанию услуг, реализующих универсальный или специализированный ассортимент товаров и универсальный ассортимент услуг, расположенных на определенной территории в зданиях или строениях, спланированных, построенных и управляемых как единое целое и предоставляющих в границах своей территории стоянку для автомашин.
Торговый комплекс	Совокупность торговых предприятий, реализующих товары и оказывающих услуги, расположенные на определенной территории и централизующие функции хозяйственного обслуживания торговой деятельности

¹ В гипермаркетах, как правило, организуют собственное кулинарное, хлебопекарное и кондитерское производство и соответствующие отделы по реализации вырабатываемой продукции, а также оказывают дополнительные услуги торговли и услуги общественного питания (примечание введено изменением № 2, утв. приказом Росстандарта от 22.04.2020 № 175-ст).

Приложение Г

(справочное)

Научные подходы к управлению на предприятиях¹

Подход	Характеристика
1. Позиции основных школ научного управления	1. Классическая школа научного управления, благодаря которой выработаны принципы управления, ориентированные на типы организаций (предприятий). 2. Школа человеческих отношений особое внимание отводит человеческому фактору, организация (предприятие) рассматривается как социальная система. 3. Концепция поведенческих отношений раскрывает внутренние возможности повышения производительности труда. 4. Школа количественных методов дает общее научное представление об исследовании операций, что способствует развитию и использованию средств ПЭВМ
2. Процессный подход	Предполагает рассматривать функции управления с точки зрения процессного подхода и выделения следующих функций: 1) планирование, 2) организация, 3) мотивация, 4) контроль, 5) принятие решений, 6) коммуникации. Процесс управления является общей суммой функций и взаимосвязанных действий
3. Системный подход	Рассматривает предприятие как сложную систему, которая состоит из взаимосвязанных частей единого целого. Система состоит из двух составляющих: 1) внешнее окружение, включающее в себя вход, выход, связь с внешней средой и обратную связь; 2) внутренняя структура – совокупность взаимосвязанных компонентов, обеспечивающих процесс взаимодействия субъекта управления на объект, переработку входа в выход и достижения цели системы
4. Ситуационный подход	Концентрируется на пригодности методов управления конкретной ситуацией, поскольку в практике финансово-хозяйственной деятельности существует множество факторов как в самом предприятии, так и во внешней среде. Для управления эффективным методом будет тот, который подходит для конкретной ситуации
5. Интеграционный подход	Нацелен на исследование и усиление взаимосвязей между: 1) отдельными элементами и подсистемами; 2) стадиями жизненного цикла объектов управления; 3) уровнями управления по вертикали и горизонтали. Интеграция дает предприятию дополнительные возможности улучшить взаимодействие элементов управления в результате расширения горизонтальных и вертикальных связей, как внешних, так и внутренних
6. Комплексный подход	Учитывает необходимые аспекты и взаимосвязи в современном управлении: технические, экологические, экономические, организационные, социальные, психологические и другие аспекты, что обеспечивает конкурентоспособность

¹ Систематизировано автором.

Продолжение приложения Г

Подход	Характеристика
7. Структурный подход	Предполагает выделение значимости или приоритета среди множества факторов, методов, принципов и других инструментов управления с целью рационального обоснования
8. Маркетинговый подход	Предусматривает ориентацию управления системой или ее элементами на потребителя. Основные приоритеты: 1) повышение качества объекта управления в соответствии с требованиями потребителей; 2) экономия ресурсов за счет повышения качества
9. Функциональный подход	Заключается в том, что потребность рассматривается как совокупность функций, которые необходимо удовлетворять. Для выполнения функций необходимо установить минимальные и максимальные требования для объектов управления, в целях достижения полезного эффекта
10. Динамический подход	Объекты управления рассматриваются в диалектическом развитии, причинно-следственных связях и соподчиненности, что позволяет проводить ретроспективный и перспективный (стратегический) анализ
11. Воспроизводственный подход	Ориентирован на постоянное возобновление товаров для удовлетворения потребностей. Элементами воспроизводственного процесса являются: 1) сравнение при планировании возобновления; 2) экономия ресурса на единицу полезного эффекта; 3) взаимосвязи жизненного цикла товара; 4) качество и количество; 5) интеграция науки и производства в рамках комплексного объединения
12. Нормативный подход	Сущность заключается в установлении нормативов управления. Нормативы устанавливаются по важнейшим элементам: 1) показатели качества; 2) показатели количества; 3) показатели обеспеченности и др. Нормативы должны отвечать требованиям комплексности, эффективности, обоснованности, перспективности
13. Оптимизационный подход	Переход от качественных оценок к количественным, при помощи методов: 1) математических; 2) статистических; 3) экспертных оценок; 4) системы баллов; 5) и др. Управление строится исходя из цифровых значений показателей
14. Директивный подход	Заключается в регламентации функций: 1) прав; 2) обязанностей; 3) нормативов расходов и доходов, по средствам элементов системы управления (нормативно-законодательные акты)
15. Поведенческий подход	Осознание способностей технических и творческих возможностей на основе применения концепций управления предприятием. Цель подхода – повышение эффективности управления ресурсами

Приложение Д
(справочное)

**Обзор взглядов различных авторов на содержание
понятия «учетно-аналитическое обеспечение»¹**

Автор	Авторский взгляд
И. В. Алексеева [5]	Совокупность учетной информации и полученных на ее базе аналитических данных, способствующих принятию тактических и стратегических решений
Л. Е. Басовский [14]	Осуществление учетных и аналитических процедур в режиме реального времени, а также выявление отклонений от запланированных показателей и использования полученных результатов для принятия управленческих решений
И. Н. Богатая [20]	Учетно-аналитическое обеспечение процесса управления организацией рассматривает как систему данных различных видов учета (финансового, управленческого, стратегического) и прочих внеучетных сведений
Г. Брик [29]	Система накопления, обобщения и передачи информации, которая помогает руководителям принимать решения, осуществлять планирование и контролировать и деятельность субъекта хозяйствования
М. А. Вахрушина [40]	Сбор, обработка и передача финансовой и нефинансовой информации, используемой менеджерами для планирования и контроля за ходом деятельности вверенных им подразделений, измерения и оценки полученных результатов
Н. Голячук [52]	Компонент информационного обеспечения управления предприятием, позволяющий решать функциональные задачи управления, обеспечивая руководство полной и достоверной информацией о хозяйственных процессах и связях с внешней средой
И. Н. Кирилов [100]	Система сбора данных, предусматривающих группировку учетной информации в нужном разрезе для нужд управления, составления бухгалтерской отчетности
М. И. Кутер [124]	Взаимосвязь оперативного, бухгалтерского (финансового и управленческого) и статистического учетов за счет общности методологии учета во всем хозяйстве государства, а также показателей прогнозирования, учета и отчетности
И. З. Пизенгольц [187]	Интегрированная система, включающая вопросы как непосредственно бухгалтерского учета, так и планирования, контроля, анализа работы предприятия в целях принятия управленческих решений по совершенствованию производства, снижению затрат и повышению финансовых результатов деятельности предприятия

¹ Систематизировано автором.

Продолжение приложения Д

Автор	Авторский взгляд
Л. В. Попова, В. Г. Маслов, И. А. Маслова [194]	Система, базирующаяся на бухгалтерской информации, включающей в себя оперативные данные и использующей для экономического анализа статистическую, техническую, социальную и другие виды информации
А. Т. Родкина [200]	Интерактивная структура, которая включает персонал, оборудование и процедуры, объединенные информационным потоком, используемым логистическим менеджментом для планирования, регулирования, контроля и анализа функционирования и развития предприятия
Е. В. Саватеев, В. В. Рокотянская, О. В. Мощенко, Т. А. Власенкова [201]	Сложный механизм, который объединяет процессы учета и экономического анализа с целью создания информационного обеспечения, позволяющего формировать объективную информацию в соответствии с интересами пользователей и направлением развития отрасли
Я. В. Соколов [213]	Результат интерпретации пользователем данных, представленных в бухгалтерской отчетности, что обусловлено рядом сугубо субъективных факторов: например, личным восприятием пользователя положения дел на предприятии до чтения бухгалтерской отчетности и после ее анализа
Н. А. Тычинина [222]	Единство систем учета и анализа, которые объединены информационными потоками для управления экономическими процессами при выборе (или реализации) направлений устойчивого развития и вариантов их финансирования
З. В. Удалова [223]	Результат процесса сбора, обработки, анализа и передачи финансовой и нефинансовой информации о состоянии управляемых объектов и внешней среды, сформированной в учетно-аналитической системе, а также совокупность методов и методик экономического анализа, используемых как для подтверждения бухгалтерской (финансовой) отчетности, так и формирования информации, используемой менеджерами для принятия управленческих решений, для планирования, контроля за ходом деятельности вверенных им подразделений, измерения и оценки полученных результатов
Л. И. Хоружий [241]	Информационный инструментарий, позволяющий управленческому персоналу действовать, реализуя взаимосвязи между целями организации, средствами их достижения и результатами деятельности
А. В. Чепулянис [245]	Единство взаимосвязи и взаимодействия систем учета, анализа, контроля, информационного и организационного обеспечения, объединенных информационными потоками и каналами связи для принятия ориентированных на стратегическую перспективу управленческих решений, с целью достижения конкурентной устойчивой величины
Т. В. Шимоханская [262]	Информационная система, состоящая из взаимосвязанных подсистем: бухгалтерского, финансового, управленческого (производственного), налогового учета; отчетности, составляемой для разных потребностей пользователей; анализ финансово-хозяйственной деятельности и финансового анализа отчетности

Приложение Е (справочное)

Механизм формирования экономических выгод в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов



Рисунок Е.1 – Механизм формирования экономических выгод в учетно-аналитическом обеспечении доходов и расходов¹

¹ Составлено автором.

Приложение Ж

(справочное)

Классификация и состав доходов и расходов в бухгалтерском учете

ПБУ 9/99 «Доходы организации» [173]	ПБУ 10/99 «Расходы организации» [174]
Доходы и расходы от обычных видов деятельности	
Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг	Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг
Прочие поступления	
<p>Прочими доходами являются:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации; 2) поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности; 3) поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам); 4) прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества); 5) поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров; 6) проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке; 7) штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров; 8) активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения; 9) поступления в возмещение причиненных организации убытков; 	<p>Прочими расходами являются:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации; 2) расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности; 3) расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций; 4) расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции; 5) проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов); 6) расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями; 7) отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности; 8) штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров; 9) возмещение причиненных организацией убытков;

Продолжение приложения Ж

ПБУ 9/99 «Доходы организации» [173]	ПБУ 10/99 «Расходы организации» [174]
<p>10) прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;</p> <p>11) суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;</p> <p>12) курсовые разницы;</p> <p>сумма дооценки активов;</p> <p>13) прочие доходы</p>	<p>10) убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;</p> <p>11) суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;</p> <p>12) курсовые разницы;</p> <p>13) сумма уценки активов;</p> <p>14) прочие расходы</p>

Приложение И

(справочное)

Дефиниции доходов и расходов в системе нормативного регулирования

Объект учета – доходы	Объект учета – расходы
Система бухгалтерского учета	
<p>П. 2 ПБУ 9/99: доходом предприятия является увеличение экономических выгод вследствие поступления денежных средств или иных активов, а также погашение обязательств, повлекшего прирост стоимости имущества (капитала).</p> <p>П. 5 ПБУ 9/99: доходы от обычной деятельности – это выручка от продажи товаров и услуг и иные доходы, являющиеся предметом основной деятельности.</p> <p>П. 7 ПБУ 9/99 выделяет следующие виды поступлений, которые относятся к прочим доходам:</p> <ul style="list-style-type: none"> - поступление от реализации ОС; - неустойки, пеней и штрафные санкции за несоблюдение договорных обязательств; - активы, полученные по договору дарения; - доходы от передачи в аренду активов; - курсовые разницы; - просроченная кредиторская задолженность и иные доходы. <p>П. 12 ПБУ 9/99 определяет условия признания доходов:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) предприятие имеет право на доходы по договору или на основании иного документа; 2) сумма дохода может быть определена; 3) право владения на актив перешло от продавца к покупателю; 4) присутствует уверенность, что предприятие получит экономическую выгоду; 5) расходы (издержки), связанные с операциями, могут быть определены 	<p>П. 2 ПБУ 10/99: расходы предприятия – снижение экономических выгод в результате выбытия денежных средств или прочих активов, а также формирование обязательств, привлекающих к снижению стоимости источников образования имущества (капитала).</p> <p>П. 5 ПБУ 10/99: расходы предприятия от основного вида деятельности это издержки, сопряженные с производством и сбытом; расходы на покупку и продажу товаров; издержки, связанные с выполнением работ и услуг; и иные траты (расходы), которые являются предметом деятельности предприятия.</p> <p>П. 11 ПБУ 10/99 к прочим расходам относит:</p> <ul style="list-style-type: none"> - отчисления в оценочные резервы; - расходы, сопряженные с выбытием ОС и МПЗ; - проценты, перечисляемые по кредитным договорам; - издержки, связанные с передачей активов во временное пользование, и иные расходы. <p>П. 16 ПБУ 10/99 определяет условия для принятия расходов в бухгалтерском учете:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) обоснованность расходов подтверждена определенным договором; 2) величина расходов может быть определена; 3) наличие уверенности в том, что по итогам хозяйственной операции произойдет снижение экономических выгод

Продолжение приложения И

Объект учета – доходы	Объект учета – расходы
Система налогового учета	
<p>П. 1. ст. 41 НК РФ: доходами признается экономическая выгода, выраженная в денежной или натуральной форме.</p> <p>Ст. 248 НК РФ: к доходам относятся:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав; 2) внереализационные доходы. <p>Ст. 249 НК РФ: доходами от реализации признается выручка от реализации товаров, работ услуг как собственного производства, как и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав. Доходы (выручка) определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары и услуги или имущественные права, выраженные в денежной или натуральных формах.</p> <p>Ст. 250 НК РФ: внереализационными доходами признаются:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) доходы от долевого участия в других организациях, за исключением дохода, направляемого на оплату дополнительных долей (акций); 2) доходы в виде положительных курсовых разниц; 3) доходы подлежащие к уплате должником на основании решения суда, вступившего в силу; 4) доходы от сдачи имущества в аренду или субаренду; 5) доходы в виде суммы процентов по договорам займа; 6) доходы в виде безвозмездного получения имущественных прав и прочие виды доходов. <p>Ст. 271 НК РФ определяет, что доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств</p>	<p>П. 1. ст. 41 НК РФ: расходами признается сумма, на которую может быть уменьшен доход.</p> <p>Ст. 272 НК РФ: расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств или иной формы их оплаты.</p> <p>П. 2 ст. 252 НК РФ: расходы подразделяются: на расходы, связанные с производством и реализацией и внереализационные расходы.</p> <p>Ст. 253 НК РФ: расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) расходы, связанные с хранением и доставкой товаров, приобретением и реализацией товаров и имущественных прав; 2) расходы на содержание и эксплуатацию, техническое обслуживание и ремонт ОС и иного имущества; 3) расходы на обязательное и добровольное страхование; 4) прочие расходы, связанные с реализацией. <p>Ст. 265 НК РФ: в состав внереализационных расходов включаются обоснованные затраты на осуществление финансово-хозяйственной деятельности: 1) расходы на содержание имущества переданного в аренду; 2) расходы в виде процентов по долговым обязательствам; 3) расходы на организацию эмиссии ценных бумаг; 4) расходы связанные с обслуживанием приобретенных ценных бумаг; 5) расходы в виде отрицательных курсовых разниц; 6) суммы направляемые на формирование резервов по сомнительным долгам в случае применения метода начисления (ст. 266 НК РФ) и прочие</p>

Приложение К

(справочное)

Методика расчета безубыточности продаж

Формула расчета	Комментарий
Вариант 1 – Расчета минимально допустимого дохода от продажи на предприятиях торговли	
<p>Базовая формула расчета минимально допустимого объема продаж:</p> $Q_i = \frac{FC}{AMD_i}$	<p>Q_i – безубыточный объем реализации товаров -й товарной группы, ед.;</p> <p>FC – накладные (постоянные) расходы на предприятиях торговли;</p> <p>AMD_i – маржинальный доход единицы товара -й товарной группы, руб.</p>
<p>Сумма маржинального дохода на единицу реализуемого товара:</p> $AMD_i = P_i - AVC_i$	<p>P_i – цена реализации единицы -й товарной группы, руб.;</p> <p>AVC_i – удельные переменные расходы на единицу товара -й товарной группы, руб.</p>
<p>Формула расчета минимально допустимого дохода:</p> $PR_i = Q_i^* \times P_i$	<p>PR_i – минимально допустимый доход от продажи суммы -й товарной группы, руб.;</p> <p>Q_i^* – расчетное значение безубыточный объем реализации товаров -й товарной группы, ед.</p>
Вариант 2 – Расчета минимально допустимого дохода от продажи на предприятиях торговли	
<p>Базовая формула расчета минимально допустимого дохода:</p> $PR_i = \frac{FC}{K_{md_i}}$	<p>PR_i – безубыточный объем продаж (минимально допустимый доход от продажи товаров -й товарной группы, руб.;</p> <p>K_{md_i} – коэффициент маржинального дохода, который определяется как отношение маржинального дохода к объему продаж</p>
<p>Расчет коэффициента маржинального дохода:</p> $K_{md_i} = \frac{MD_i}{TR_i}$ <p>или</p> $K_{md_i} = \frac{P_i - AVC_i}{P_i}$	<p>K_{md_i} – коэффициент маржинального дохода, по -й товарной группе;</p> <p>MD_i – маржинальный доход от продажи по -й товарной группе;</p> <p>TR_i – выручка от продажи (доходы) по -й товарной группе</p>

Приложение Л (справочное)

Обзор принципов бухгалтерского учета

Источник/авторы	Принципы	Характеристика
АРВ Положение № 4 «Основные концепции и принципы финансовой отчетности предприятий»	А. Общие принципы	Первичная регистрация активов и пассивов; реализация дохода; констатация расходов – причина и следствие, систематическое и разумное отнесение на счета; единица измерения
	В. Конвенции (соглашения)	Консерватизм; тезис о доходе; привлечение здравого смысла
	С. Сферы действия	Отбор; анализ; оценка; классификация; регистрация; агрегирование; приспособление (данных для решения задач); коммуникация
	Д. Детализированные	Правила, вызванные практической деятельностью
Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»	1. Достоверное представление и соответствие МСФО (IFRS)	Финансовая отчетность должна достоверно представлять финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств предприятия. Достоверное представление требует правдивого отображения последствий совершенных операций, других событий и условий в соответствии с определениями и критериями признания активов, обязательств, доходов и расходов, изложенными в «Концепции». Предполагается, что применение МСФО (IFRS), при необходимости – с дополнительным раскрытием информации, обеспечивает формирование финансовой отчетности, решающей задачу достоверного представления

Продолжение приложения Л

Источник/авторы	Принципы	Характеристика
	2. Непрерывность деятельности	При подготовке финансовой отчетности руководство должно оценить способность предприятия продолжать свою деятельность. Финансовая отчетность должна составляться на основе допущения о непрерывности деятельности, за исключением случаев, когда руководство намеревается ликвидировать предприятие, прекратить его торговую деятельность либо вынуждено действовать подобным образом в силу отсутствия реальных альтернатив. Если руководство, в ходе оценки, располагает информацией о существенной неопределенности в отношении событий или условий, которая может вызвать серьезные сомнения в способности предприятия непрерывно осуществлять свою деятельность в дальнейшем, то такая неопределенность должна быть раскрыта в отчетности. Если финансовая отчетность составляется не на основе допущения о непрерывности деятельности, то этот факт должен быть раскрыт в отчетности вместе с основой, использованной при подготовке финансовой отчетности, а также причиной, по которой предприятие считается неспособным непрерывно продолжать свою деятельность
	3. Учет на основе принципа начисления	Предприятие должно составлять свою финансовую отчетность на основе принципа начисления, за исключением информации о движении денежных средств
	4. Существенность и агрегирование	Предприятие должно представлять каждый существенный класс аналогичных статей в финансовой отчетности отдельно. Предприятие должно представлять статьи, отличающиеся по характеру или функции, отдельно, за исключением случаев, когда они являются несущественными
	5. Взаимозачет	Предприятие не должно зачитывать активы и обязательства, а также доходы и расходы, если только это не требуется или не разрешено в соответствии с каким-либо МСФО
	6. Периодичность представления отчетности	Предприятие представляет полный комплект финансовой отчетности (включая сравнительную информацию), как минимум, на ежегодной основе. Если предприятие меняет дату окончания отчетного периода и представляет финансовую отчетность за период, больше или меньше одного года, в дополнение к периоду, охваченному финансовой отчетностью, предприятие должно раскрыть: (а) причину использования более продолжительного или короткого периода, (б) тот факт, что суммы, представленные в финансовой отчетности, не являются в полной мере сопоставимыми

Продолжение приложения Л

Источник/авторы	Принципы	Характеристика
	7. Сравнительная информация	За исключением случаев, когда МСФО допускает или требует иное, по всем суммам, отраженным в финансовой отчетности, должна раскрываться сравнительная информация за предыдущий период. Предприятие должно включать сравнительную информацию также в описательную часть, если она уместна с точки зрения понимания финансовой отчетности за текущий период
	8. Последовательность в представлении	Предприятие должно оставлять неизменными представление и классификацию статей в финансовой отчетности от периода к периоду, за исключением следующих случаев: (а) в результате значительного изменения в характере деятельности предприятия или анализа его финансовой отчетности становится очевидным, что иное представление информации или иная классификация были бы более приемлемыми с учетом критериев выбора и применения учетной политики, установленных в МСФО (IAS) 8; или (б) какой-либо МСФО требует изменения в представлении информации
А. И. Нечитайло, Л. В. Панкова, И. А. Нечитайло [156]	1. Принцип имущественной обособленности	Способствует формированию у собственников понимания того, что имуществом предприятия нельзя распоряжаться, как личным имуществом
	2. Принцип непрерывности деятельности	Предполагает, что предприятие будет продолжать функционировать в обозримом будущем
	3. Принцип последовательности применения учетной политики	Используется в целях сопоставимости учетной информации, формируемой в системе бухгалтерского учета
	4. Принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности	Предполагает отражение доходов и расходов в том отчетном периоде, в котором они имели место
	5. Принцип своевременности	Предопределяет, что информация бухгалтерского учета играет важную роль в принятии решения
	6. Принцип осмотрительности	Лицо, формирующее бухгалтерскую информацию о доходах и расходах, должно быть ориентировано на большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов

Продолжение приложения Л

Источник/авторы	Принципы	Характеристика
	7. Принцип приоритета содержания перед формой	Отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, исходя не сколько из правовой основы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования
	8. Принцип непротиворечивости	Тождество данных аналитического и синтетического учета, что предполагает соответствие оборотов и сальдовых остатков по счетам учета
	9. Принцип рациональности	Затраты на ведение бухгалтерского учета, определяются исходя из условий финансово-хозяйственной деятельности
М. И. Кутер [124]	1. Принцип уместности	Информация имеет смысл и принесет пользу пользователям информации об определенной хозяйственной единице
	2. Принцип объективности	На информацию не влияют личные мнения или оценки составителей. Объективность значит надежность, проверяемость, соответствие действительности
	3. Принцип осуществимости	Реализация не вызывает чрезмерных сложностей или затрат
Н. С. Нечеухина, В. В. Калицкая, А. Ф. Черненко [152]	1. Принцип автономности (обособленности)	Организация существует как самостоятельное юридическое лицо, активы и обязательства которого обособлены от имущества и обязательств его совладельцев, работников и других организаций. В системном бухгалтерском учете и в балансе отражается имущество, являющееся собственностью организации; имущество, принадлежащее другим организациям, учитывается на забалансовых счетах. Принцип предполагает ведение реального учета по видам деятельности организации (например, текущей, инвестиционной и финансовой деятельности)
	2. Принцип действующей организации (непрерывности деятельности)	Состоит в том, организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем (как правило, в течение последующих 12 мес.) и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке
	3. Принцип денежного измерения (стоимостной оценки)	Предполагает осуществление сбора, регистрации и обобщения информации об имуществе, обязательствах организации и их движении в денежном выражении

Продолжение приложения Л

Источник/авторы	Принципы	Характеристика
	4. Принцип объективности	Заключается в том, что все хозяйственные операции должны находить отражение в бухгалтерском учете, быть зарегистрированными на протяжении всех этапов учета, подтверждаться оправдательными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет, а учетные сведения должны достоверно отражать состояние активов и пассивов организации, ее доходы, расходы и финансовые результаты. Учетная информация не должна формироваться с позиций интересов отдельных групп или представителей пользователей информации
	5. Принцип двойственности (двойной записи)	Вытекает из экономической сущности хозяйственных операций; каждая хозяйственная операция вызывает изменения не в одном, а в двух объектах бухгалтерского учета (например, уменьшение денежных средств и увеличение материальных ценностей при покупке последних; увеличение суммы имущества и погашение (уменьшение) задолженности учредителей при формировании уставного капитала).
	6. Принцип существенности (материальности, значимости)	Исходит из того, что существенной признается учетная информация, способная влиять на экономические решения квалифицированного пользователя. К существенной, как правило, относится информация, значения которой составляют не менее 5 % от общей суммы активов, пассивов или доходов. Существенная учетная информация подлежит обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности
	7. Принцип осмотрительности (консерватизма, осторожности, благоразумия)	Предполагает определенную осторожность в признании активов и доходов в сравнении с расходами и обязательствами. Соблюдение данного принципа позволяет избежать завышения активов или доходов и занижения обязательств, или расходов, что способствует снижению риска предпринимательской деятельности
	8. Принцип начислений (временной определенности фактов хозяйственной деятельности)	Исходит из того, что факты хозяйственной деятельности организации в учете относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления
	9. Принцип периодичности (учетного периода)	Нацелен на регулярное, периодически повторяющееся составление бухгалтерской отчетности за год, полугодие, квартал, месяц. Названный принцип позволяет по истечении определенных периодов времени обобщать информацию об имуществе, обязательствах, доходах, расходах, финансовых результатах и оценивать финансовое состояние организации

Приложение М

(справочное)

Обзор принципов налогового учета

Принцип	Статья НК РФ	Характеристика
Принцип денежного измерения	249 и 252	Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме
Принцип имущественной обособленности	256	Амортизируемым имуществом признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности и используются им для извлечения дохода
Принцип начисления	271 и 272	Доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (метод начисления). Расходы признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты
Принцип непрерывности	313	Налоговый учет ведется налогоплательщиком непрерывно с момента регистрации до ликвидации или реорганизации
Принцип равномерности	271, 272	По доходам, относящимся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, и в случае, если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов. Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок. В случае, если сделка не содержит таких условий и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно

Приложение Н

(справочное)

Сравнительный анализ бухгалтерского и налогового учета доходов и расходов

Критерий	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Документ	ПБУ 9/99 Доходы организации. ПБУ 10/99 Расходы организации	Глава 25 НК РФ
Доходы и расходы	Учитываются все доходы и расходы	Не учитываются доходы, перечисленные в ст. 251 НК РФ. Не принимаются к уменьшению налоговой базы расходы, указанные в ст. 270 НК РФ
Классификация	Доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы. Расходы от обычных видов деятельности и прочие расходы	Доходы от реализации и внереализационные доходы (ст. 248 НК РФ). Расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы (ст. 252 НК РФ)
Доходы от реализации основных средств, имущественных прав и прочего имущества	Прочие доходы	Доходы от реализации (ст. 249 НК РФ)
Право на применение метода по оплате/кассового метода	Организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность	Организации имеют право на применение кассового метода, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров и услуг этих организаций без учета НДС не превысила 1 млн руб. за каждый квартал. Независимо от величины доходов не вправе применять кассовый метод банки, кредитные потребительские кооперативы и микрофинансовые организации, организации, признаваемые контролирующими лицами контролируемых иностранных компаний, и налогоплательщики, указанные в п. 1 ст. 275.2 НК РФ (ст. 273 НК РФ)
Коммерческие и управленческие затраты	Участвуют в калькулировании себестоимости единицы продукции, работ, услуг (метод полной себестоимости) либо списываются на расходы периода по окончании месяца (метод сокращенной себестоимости)	Списываются на расходы периода в составе косвенных расходов (ст. 318 НК РФ)

Продолжение приложения Н

Критерий	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
<p>Деление затрат/расходов, связанных с производством и реализацией, на прямые и косвенные</p>	<p>Производится с целью распределения затрат между единицами калькулирования и исчисления фактической себестоимости каждой единицы.</p> <p>Прямые затраты связаны с производством отдельных видов продукции, работ, услуг и могут быть прямо и непосредственно включены в себестоимость единицы продукции, работ, услуг. Косвенные затраты связаны с производством нескольких видов продукции, работ, услуг и распределяются между единицами продукции, работ, услуг с помощью специальных методов</p>	<p>Производится с целью выделения расходов, не уменьшающих налоговую базу текущего периода и подлежащих включению в стоимость остатков незавершенного производства, готовой продукции и отгруженных товаров.</p> <p>Налогоплательщик сам определяет перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг). К прямым расходам могут быть отнесены материальные производственные расходы, амортизация средств производственного назначения, оплата труда производственных рабочих с отчислениями на социальные нужды. Все иные расходы, за исключением внереализационных, относятся к косвенным (ст. 318 НК РФ)</p>
<p>Нормируемые расходы</p>	<p>—</p>	<p>Представительские расходы: 4 % от расходов на оплату труда.</p> <p>Некоторые виды рекламных расходов: не более 1 % выручки от реализации (ст. 264 НК РФ).</p> <p>Плата за негативное воздействие на окружающую среду: в пределах допустимых нормативов и лимитов (ст. 254 НК РФ).</p> <p>Расходы на добровольное пенсионное страхование работников: не более 12 % от суммы расходов на оплату труда.</p> <p>Расходы на добровольное медицинское страхование работников: не более 6 % от суммы расходов на оплату труда.</p> <p>Расходы на возмещение затрат работников по ипотеке: не более 3 % от суммы расходов на оплату труда.</p> <p>Расходы на добровольное личное страхование, предусматривающее выплаты исключительно в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица: не более 15 тыс. руб. в год (ст. 255 НК РФ).</p> <p>и др.</p>

Приложение II

(справочное)

Обзор взглядов разных авторов на управленческий учет

Автор	Взгляд на управленческий учет
Зарубежная экономическая мысль	
Р. Энтони	Управленческий учет – представление информации лицам в самой организации, на основе которой они могут обосновательно принимать решения и повышать эффективность и производительность [265]
Т. Скоун	Цель управленческого учета заключается в предоставлении финансовой информации для ключевых сфер: планирования, контроля и принятия решений [209]
Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл	Управленческий учет является продолжением финансового учета и применяется, прежде всего для отражения внутренних операций компании. Его предназначение – обеспечить информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных производственных целей [157]
С. Дж. Грей, Б. Е. Нидлз	Управленческий учет представляет информацию о деятельности по финансированию, инвестиционной и операционной деятельности лицам внутри предприятия, принимающим решения и ответственным за достижение целей прибыльности и ликвидности» [57]
Ч. Гаррисон	Управленческий учет является важной частью системы учета и представляет собой внутренний бухгалтерский учет, обеспечивающий и предоставляющий различную информацию для управления предприятием [48]
Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар	Управленческий учет – это идентификация, измерение, сбор, систематизация, анализ, разложение, интерпретация и передача информации, необходимой для управления каким-либо объектам [240]
К. Друри	Управленческий учет – процесс подготовки информации, необходимой для осуществления деятельности управленческого характера, такой как принятие решений, контроль и регулирование [65]
Отечественная экономическая мысль	
И. А. Аврова	Управленческий учет реализует основную функцию управления наряду с планированием, регулированием, организацией и стимулированием [1]
С. А. Бороненкова	Управленческий учет подготавливает информацию для менеджеров внутри организации с целью помощи в принятии правильного решения. Управленческий учет является средством обеспечения внутреннего планирования, управления, контроля предприятия и затрагивает более обширное поле информации, чем финансовый учет [25]
М. А. Вахрушина	Управленческий учет – самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, которое обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления, контроля и оценки организации в целом, а также ее структурных подразделений [40]

Продолжение приложения П

Автор	Взгляд на управленческий учет
И. Е. Глушков, Т. В. Киселева	Управленческий учет – это система, обеспечивающая руководителей и специалистов предприятия производственной информацией для принятия эффективных решений [50]
Е. А. Иванов	Под управленческим учетом понимается интегрированная система учета затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа, которая систематизирует информацию для оперативных решений и координации проблем будущего развития [78]
В. Б. Ивашкевич	Управленческий учет – это область знаний и сфера деятельности, связанная с формированием и использованием экономической информации для управления внутри хозяйствующего субъекта [79]
А. В. Ильина, Н. Е. Илышева	Управленческий учет представляет собой систему учета, планирования, контроля, анализа, доходов, расходов и результатов хозяйственной деятельности в необходимых аналитических разрезах, оперативного принятия различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности предприятия в краткосрочной и долгосрочной перспективе [84]
В. Э. Керимов	Управленческий учет – интегрированная система внутрихозяйственного учета, которая предоставляет информацию о затратах и результатах деятельности как всего предприятия, так и его отдельных структурных подразделений, в целях использования ее для принятия тактических (оперативных) и стратегических (прогнозных) управленческих решений [94]
А. Н. Кизилов, Д. В. Богатый	Управленческий учет – сложный динамичный, вероятностный процесс в открытой системе, регулируемой обратными связями, элементами которой выступают внешняя и внутренняя информация различных уровней агрегирования, и определяемых в зависимости от организационной и финансовой структуры хозяйствующего субъекта, трансформирующей входную информацию на основе использования учетных, аналитических и контрольных расчетов в информацию, ориентированную на принятие управленческих решений [99]
Коллектив авторов под руководством П. С. Безруких	Управленческий учет рассматривается с позиции производственного учета и калькулирования себестоимости [31]
Н. С. Нечехина	Управленческий учет в общем понимании определяется как подсистема общего интегрированного механизма учетно-аналитического обеспечения финансово-хозяйственной деятельности предприятия, которая обеспечивает финансовый менеджмент учетно-аналитической информацией необходимой для разработки и принятия управленческого решения в рамках оперативного, текущего и стратегического управления, используя методику и методологию передового инструментария учетно-аналитической работы, такого как анализ, планирование, бюджетирование, контроль и контроллинг [155]
В. Ф. Палий	Управленческий учет – финансово-хозяйственная деятельность, направленная на удовлетворение информационных потребностей менеджеров [183]

Продолжение приложения П

Автор	Взгляд на управленческий учет
В. И. Ткач, М. В. Ткач	Управленческий учет представляет собой не только совокупность методов калькулирования себестоимости продукции и управления затратами, но и долгосрочное планирование и бюджетирование, контроль и анализ исполнения бюджетов, управление по отклонениям и подготовку информации для принятия тактических и стратегических управленческих решений [219]
Н. Н. Хахонова, И. Н. Богатая	Характеризуют управленческий учет, исходя из целей обеспечения необходимой информацией внутренних пользователей для принятия оперативных управленческих решений, нормирования, планирования, контроля и анализа, а также выработки стратегии развития [19]
Н. Г. Чумаченко	Управленческий учет предполагает составление предварительных смет затрат, оперативное выделение отклонений, систематический анализ издержек производства и вариантов принятия управленческих решений на базе оценки себестоимости продукции [249]
А. Д. Шеремет	Управленческий учет – подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, управления и контроля [258]

Приложение Р (справочное)

Обзор аналитических принципов

Автор	Принцип	Характеристика
И. В. Зенкина [73]	Государственный подход	Анализ должен основываться на государственном подходе при оценке экономических явлений, процессов, результатов хозяйствования. Оценивая определенные проявления экономической жизни, необходимо учитывать их соответствие государственной экономической, социальной, экологической, международной политике и законодательству
	Научный характер	Анализ должен базироваться на положениях диалектической теории познания, учитывать требования экономических законов развития производства, использовать достижения научно-технического прогресса и передового опыта, новейшие методы экономических исследований
	Комплексность	Предполагает учет всех аспектов и проявлений хозяйственной деятельности, всестороннее изучение причинных зависимостей в экономике предприятия
	Системный подход	Находит проявление в рассмотрении каждого изучаемого объекта как сложной динамичной системы, состоящей из ряда элементов, определенным образом связанных между собой и с внешней средой
	Объективность, конкретность, точность	Анализ хозяйственной деятельности должен быть объективным, конкретным, точным. Он должен проводиться на основе использования достоверной, проверенной информации, реально отражающей объективную действительность, нейтральной по отношению ко всем категориям пользователей. Выводы и рекомендации должны обосновываться точными аналитическими расчетами. Из этого требования вытекает необходимость постоянного совершенствования организации учета, внутреннего и внешнего аудита, а также методики анализа с целью повышения точности и достоверности его расчетов
	Действенность	Анализ должен активно воздействовать на ход производства и его результаты, обеспечивая руководство предприятия необходимыми материалами для разработки конкретных мероприятий, для обоснования, корректировки и уточнения плановых данных
	Регулярность	Требование систематического его проведения через заранее определенные промежутки времени
	Эффективность	Затраты, связанные с проведением анализа, должны быть существенно меньше полученного экономического эффекта

Продолжение приложения Р

Автор	Принцип	Характеристика
С. Б. Барнгольц, М. В. Мельник [11]	Системность	Предполагает изучение любого хозяйствующего субъекта как звена более крупной хозяйственной системы (отрасли, региона, народного и мирового хозяйства); как системы, объединяющей структурные подразделения, позволяющие реализовать процесс производства, и включающей различные факторы производства, как целенаправленно развивающейся системы
	Комплексность	Требует всестороннего изучения явления и процесса, т. е. раскрывающую их основное содержание, факторы формирования; особо следует отметить, что комплексность требует обоснования и использования информации, необходимой и достаточной для реализации поставленной цели анализа
	Научность	Раскрытие экономической сущности изучаемого явления и процесса, правильной их оценки, тенденции и темпов изменения. Важной составной частью научности является выбор надежных и обоснованных методов и процедур анализа
	Регулярность	Определяется для каждого объекта анализа в зависимости от темпов его изменения и подвижности. Для одних объектов анализ может проводиться непрерывно на основе непрерывного наблюдения (мониторинга), когда выявляются отклонения от обоснованного ритма; для других – анализ проводится через интервалы, обусловленные длительностью производственного цикла, жизненного цикла продукции, технологии и техники и т. п.; для третьих – через равные промежутки времени (ежемесячно, ежеквартально, ежегодно)
	Конкретность	Реализуется прежде всего в результате целевой направленности и адресности анализа; конкретный анализ должен базироваться на данных объектов определенного класса, которые либо сопоставимы, либо взаимосвязаны в своей хозяйственной деятельности, при этом применяются разные методики анализа; уровень конкретности анализа в значительной мере характеризуется количественной определенностью его выводов
	Объективность	Предполагает обеспеченность и доказательность его выводов. Это возможно при полном раскрытии причин изменения изучаемых объектов, измерении силы их влияния на исследуемый объект и правильной оценке тенденций основных факторов и условий их функционирования
	Действенность	Обеспечивается целенаправленностью анализа, так и оценкой тенденций и силы влияния факторов на изучаемый объект. В процессе анализа аналитик должен ответить на вопрос, как получить или добиться желаемого результата, какие изменения реально возможны и насколько они рациональны с позиций экономической, социальной и технической эффективности. К сожалению, аналитики часто упускают из виду оценку реальности и эффективности воздействия выявленных факторов на изучаемый объект, что снижает практическое значение аналитических проработок

Продолжение приложения Р

Автор	Принцип	Характеристика
	Преимственность	Реализуется, во-первых, соблюдением единых принципов аналитической работы, во-вторых, сопоставимостью выводов, сделанных на основе различных тематических анализов и возможностью их взаимной увязки; в-третьих, сопоставимостью анализа, проведенного за разные периоды
	Экономичность	Объем аналитической работы и затрат на ее проведение должны быть соизмеримы с эффектом, который она обеспечивает. Это особенно важно при проведении ретроспективного анализа, когда затраты на него соизмеряются с выявленными резервами производства; и при оперативном анализе, когда затраты соизмеряются с сокращением потерь и предотвращением нерационального использования ресурсов
Ю. В. Егоров [69]	Нацеленность на эффективность	Основная задача экономического анализа – выявление возможностей повышения эффективности существующего уровня хозяйствования за счет выявления резервов роста и преодоления недостатков, сдерживающих развитие организации
	Научный характер	Экономический анализ должен быть научно обоснован. В его основе должны быть научно обоснованные и по возможности, уже апробированные и уже приносящие положительные результаты на практике, приемы и методы аналитической работы
	Комплексность	Анализ требует всестороннего изучения причинно-следственных зависимостей в экономике организации. То есть дается не просто констатация факторов, а определяется причина возникновения того или иного события (результата), а также следующие за ним последствия
	Системный подход	Экономический анализ должен базироваться на понимании объекта исследования как сложной динамической системы со структурой элементов, находящихся между собой в определенной зависимости. Решение отдельной задачи всегда вызывает изменения в связанных вопросах. Поэтому экономический анализ должен учитывать возможные последствия конкретных хозяйственных мероприятий
	Объективность и точность	Информация, используемая для анализа, должна быть достоверна и объективно отражать действительность, а аналитические выводы должны быть обоснованы точными расчетами. С целью повышения объективности экономического анализа организации должна принять единую систему статистического учета, включающую единую методическую документацию, утвержденные типовые формы документов, единую систему кодификации продукции, принятое наименование продукции и пр.
	Преимственность	Для более точных выводов экономический анализ в различные временные рамки должен проводиться по единой методике. Получаемые результаты на основании сравнения свидетельствуют о направлениях в развитии организации

Продолжение приложения Р

Автор	Принцип	Характеристика
	Действенность	Экономический анализ должен быть действенным, т. е. активно воздействовать на ход коммерческой деятельности организации (включая отдельные функции: снабжение, производство, сбыт, маркетинг, продвижение) и ее результаты. С этой целью он должен быть адресным (подразумевающим конкретную ответственность) и иметь средства воздействия через управленческую структуру организации
	Плановость	С целью повышения эффективности аналитической работы и более точного выявления основных тенденций развития организации экономический анализ по основным направлениям деятельности организации должен проводиться систематически – в заранее предусмотренные календарные сроки (год, полугодие, квартал, декада и т. д.)
	Оперативность	Эффективность экономического анализа неизменно возрастает, если он проводится оперативно и аналитическая информация быстро воздействует на текущие управленческие решения менеджмента
	Демократизм	Предполагает участие в экономическом анализе широкого круга работников (специалистов) и, следовательно, более полное выявление внутрихозяйственных мероприятий (кружков качества, совещаний, планерок и т. п.) к аналитической работе привлекаются сотрудники как самой организации (отдельных подразделений), так и приглашенные (внешние) специалисты (консультанты, аудиторы и пр.)
	Практичность	Экономический анализ предполагает полученные практических результатов, возмещающих затраты на его проведение. Практические результаты должны проявляться в раскрытии возможностей получения дополнительной экономической выгоды – улучшении финансовых показателей коммерческой организации, экономии на издержках, лучшей организации работы с потребителями продукции (услуг) и пр.
Г. В. Савицкая [203]	Научность	Методология аналитического исследования должна базироваться на положениях диалектической теории познания, учитывать требования экономических законов развития производства, достижения НТП, передового опыта, новейший инструментарий экономических исследований
	Комплексность	Требует охвата всех звеньев и сторон деятельности и всестороннего изучения причинно-следственных зависимостей в экономике предприятия
	Обеспечение системного подхода	Ориентирует исследователей на рассмотрение каждого объекта анализа как сложной динамической системы, состоящей из ряда элементов, определенным способом связанных между собой и с внешней средой. Изучение каждого объекта должно осуществляться с учетом всех внутренних и внешних связей, взаимозависимости и соподчиненности его отдельных элементов, взаимовлияния элементов на систему и среду, а также влияния самой системы на ее структурные элементы

Продолжение приложения Р

Автор	Принцип	Характеристика
	Объектив-ность	Предполагает исследование экономических процессов на основе достоверной, проверенной информации, реально отражающей объективную действительность. Выводы анализа должны обосновываться точными аналитическими расчетами. Из этого требования вытекает необходимость постоянного совершенствования организации учета, внутреннего и внешнего аудита, а также методического инструментария анализа с целью повышения точности и достоверности его расчетов
	Действитель-ность	Необходимость активного воздействия АХД на достижение поставленных целей, своевременного выявления недостатков, просчетов, упущений в работе, изучения путей повышения эффективности работы. Из этого принципа вытекает необходимость практического использования материалов анализа для управления предприятием, разработки конкретных мероприятий, обоснования, корректировки и уточнения текущих и перспективных планов. В противном случае цель анализа не достигается
	Регулярность	Анализ должен проводиться планомерно, систематически, а не от случая к случаю. Этот принцип предполагает необходимость планирования аналитической работы на предприятиях, распределения обязанностей по ее выполнению между исполнителями и контроля за ее проведением
	Оператив-ность	Выражается в умении быстро и четко проводить анализа, своевременно выявить причины отклонения от целевых параметров предприятия и принимать необходимые корректирующие меры по устранению отрицательного воздействия факторов.
	Массовость (демократизм)	Предусматривает участие в проведение анализа широкого круга работников предприятия, что обеспечивает более полное выявление передового опыта и использование имеющихся внутрихозяйственных резервов.
	Государствен-ный подход	Требует учитывать их соответствие государственной экономической, социальной, экологической, международной политике и законодательству. Принцип эффективности означает, что затраты на проведение АХД должны давать многократный эффект
	Эффектив-ность	Затраты на проведение АХД должны давать многократный эффект

Продолжение приложения Р

Автор	Принцип	Характеристика
В. А. Чернов [248]	Целенаправленность	Целенаправленность, позволяющая выделить границы объекта анализа, адресность и конкретность выводов. Анализ должен преследовать определенную цель: цели могут быть неограниченные – направляющие, так называемые траекторные (рост эффективности производства), и ограниченные, в том числе точечные (достижение определенного уровня прибыли, эффективности и др.) и интервальные – заданные интервалами показателя, когда требуется получить результат в пределах установленных ограничений от минимального до максимального значения
	Реальность цели	Реальность цели, ее зависимость от возможности предприятия и руководства. Цель, для достижения которой у субъекта управления отсутствуют возможности, авантюрна. При отсутствии возможностей реализация цели ее не следует включать в стратегию
	Адекватность	Соответствие вырабатываемой методики или модели анализа описываемым хозяйственным процессам. Нарушение этого принципа приведет к ложным расчетам и выводам
	Комплексность анализа	Охват всех основных направлений проблемной ситуации в системной совокупности. В случае неудовлетворения этого требования принимаемое решение остается односторонним, его реализация приводит к возникновению или углублению других противоречий (иногда более серьезных, чем решаемое)
	Системность	Рассмотрение взаимодействующих элементов в их взаимосвязи, взаимозависимости, соподчиненности, увязка каждого из показателей или направлений анализа с другими показателями, направлениями, образующими в их взаимосвязи систему, обеспечивая, таким образом, полную реальность выводов
	Согласность	Непротиворечивость компонентов целевой системы. Для этого применяются определенные приемы: ранжирование компонентов целевой системы по очередности их учета при принятии решений и разработка коэффициентов значимости компонентов целевой системы, позволяющих сводить все компоненты к одной комплексной цели
	Объективность	Отсутствие предвзятости в анализе, независимость от влияния субъективных воздействий на достоверность расчетов, оценок и выводов. Достигается с помощью выбора методов анализа, показателей, достоверно характеризующих объект исследования, выбора базы (эталона) для сравнения и др.

Приложение С

(справочное)

Характеристика налоговых режимов на предприятиях торговли

Режим	Объект	База	Период	Ставки
УСН (упрощенная система налогообложения)	Доходы или доходы, уменьшенные на сумму расходов	Доходы или разница между доходами и расходами в денежном эквиваленте	Год	1–6 % от величины дохода или 5–15 % от доходов минус расходы. Величина может варьировать в зависимости от конкретного региона
ПСН (патентная система налогообложения)	Доход за год, с точки зрения прогноза такого вида поступлений	Денежное выражение возможного дохода за год	Календарный год или период обусловленный сроком действия патента	6 % от суммы в виде потенциального дохода за год
ОСНО (общая система налогообложения)	Налог на прибыль		Налог на прибыль от имущества – 1 раз в год. НДС – квартал	Налог на прибыль 20 % или 0–30 % при определенных условиях: НДС – 0; 10; 20 % НДФЛ – 13–30 %
	Доходы минус расходы	Доходы минус расходы в денежном эквиваленте		
	НДС			
	Доход от продажи товаров, оказания услуг и т.д.	Прибыль от продажи, проведения работ и т.д.		
	НДФЛ			
	Доходы физического лица	Доход в денежном эквиваленте		
	Имущественный налог			
	Разного вида имущество, включая недвижимость	Эквивалент, выражающий среднюю стоимость имущества для компаний, или инвентаризационная цена для ИП		

Приложение Т

(справочное)

Пользователи информации о доходах и расходах

Пользователи информации	Необходимая информация
Собственники бизнеса	Оценка целесообразности расходов и достигнутых финансовых результатов; выявление убытков и непроизводительных потерь. Составление прогноза стоимости бизнеса
Акционеры	Состав управленческих расходов и оценка их целесообразности. Анализ доходов, расходов, финансовых результатов. Анализ прибыли остающейся в распоряжении предприятия для выплаты дивидендов
Кредитные организации и кредиторы	Анализ эффективности использования собственного и заемного капитала. Состав прочих расходов по обслуживанию заемных ресурсов (текущих и краткосрочных)
Поставщики товаров	Анализ платежеспособности, ликвидности и финансовой устойчивости. Анализ рентабельности имущества
Налоговые органы	Оценка достоверности сформированных доходов и расходов для исчисления налогооблагаемой базы по налогу на прибыль
Государственные и внебюджетные фонды	Оценка достоверности информации по расходам на оплату труда и расчет страховых обязательств
Инвесторы	Оценка имущественного и финансового положения, результатов деятельности (доходов, расходов и прибыли). Анализ эффективности инвестиционных вложений в развитие бизнеса
Руководители и финансовые менеджеры	Анализ доходов, расходов и финансовых результатов. Анализ выполнения обязательств (оценка платежеспособности и ликвидности). Выявление резервов положительного приращения доходов и оптимизации расходов

Приложение У
(справочное)

**Предполагаемые научные подходы к развитию управленческого учета
на предприятиях торговли¹**

Наименование	Характеристика
Общие подходы	
Системный подход	Организация и функционирование управленческого учета рассматривается как элемент системы управления
Комплексный подход	Управленческий учет рассматривается как часть финансово-производственной деятельности с комплексным использованием всех видов информации
Компьютерный подход	С использованием современных компьютерных технологий при организации и функционировании стратегического управленческого учета
Частные подходы	
Интегрированный подход	Обеспечивает взаимосвязи как по вертикали, так и по горизонтали на предприятиях торговли
Ситуационный подход	Позволяет концентрировать внимание на конкретных ситуациях
Динамический подход	Управленческий учет в диалектическом развитии, в причинно-следственных связях и соподчиненности
Специальный подход	Включает в себя разработку методики организации управленческого учета с учетом отраслевой специфики предприятия

¹ Составлено автором по: [83].

Приложение Ф
(справочное)

Классификация товаров по ЕСКК ТЭИ

Первая группа	Вторая группа
<p>Продовольственные товары, которые по классификации объединяют в девять основных групп:</p> <ul style="list-style-type: none"> - зерномучные товары; - овощи, плоды и грибы; - вкусовые товары; - кондитерские товары; - пищевые жиры; - молочные товары; - мясные товары; - рыбные товары; - яйца и яичные товары 	<p>Непродовольственные товары, которые разделены на следующие группы:</p> <ul style="list-style-type: none"> - пластические массы и товары бытовой химии; - металлические товары; - силикатные товары; - древесно-мебельные товары; - электротовары; - текстильные товары; - швейно-трикотажные товары; - коженно-обувные товары; - пушно-меховые товары; - парфюмерно-косметические товары, ювелирные товары; - электронные товары; - игрушки, печатная продукция и др.

Приложение X (справочное)

Аналитический регистр управленческого учета расходов форм САР-1 и САР-2

Таблица X.1 – Аналитический регистр управленческого учета расходов формы САР-1

Наименование группы товаров	Наименование товара	Наименование по ассортименту	Группа классификации УУ	Единица измерения	Объем поступления, ед. изм. ¹⁾	Стоимость приобретения, руб./ед. (без учета НДС) ⁴⁾	Итого затрат с учетом ТТП*, руб./ед. ²⁾	Объем реализации, ед. ³⁾	Стоимость реализации по ценам закупа, руб. (без учета НДС) ⁴⁾	Итого общая стоимость реализации по ценам закупа, руб. (без учета НДС) ⁵⁾	Остаток товаров, ед. изм. ⁶⁾
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Хлебо-булочные изделия ГОСТ Р 52462-2005	Макаронные изделия										
Примечания. * Торгово-технологический процесс. ¹⁾ Информация формы ТОРГ-13 «Накладная на внутреннее перемещение». ²⁾ Расчет с учетом расходообразующих составляющих. ³⁾ Информация АРМ «Кассир» и АРМ «Менеджер». ⁴⁾ Информация формы ТОРГ 1 «Акт о приемке товаров». ⁵⁾ Расчет фактических расходов по реализации товаров. ⁶⁾ Расчет товарных запасов.											

Таблица Х.2 – Аналитический регистр управленческого учета доходов формы САР-2

Наименование группы товаров	Наименование товара	Наименование по ассортименту	Группа классификации УУ	Единица измерения	Объем реализации, ед. изм. ¹⁾	Стоимость приобретения, ед./руб. (без учета НДС) ²⁾	Уровень торговой надбавки, % ³⁾	Совокупные нетто-доходы от продажи (выручка), руб. ¹⁾	Затраты по ТТП, руб./ед. ⁴⁾	Итого расходов с учетом ТТП, руб. ⁵⁾	Экономическая выгода от реализации ⁶⁾
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Хлебо-булочные изделия ГОСТ Р 52462-2005	Макаронные изделия группы А										
Примечания. * Торгово-технологический процесс. ¹⁾ Информация АРМ «Кассир» и АРМ «Менеджер». ²⁾ Информация формы ТОРГ 1 «Акт о приемке товаров». ³⁾ Расчет в соответствии с принятой методикой на предприятии. ⁴⁾ Расчет расходуемых составляющих на объем реализации. ⁵⁾ Расчет по данным табл. 12 = к. 2 × (к. 7 + к. 10). ⁶⁾ Расчет по данным табл. 12 = к. 9 – к. 11.											

Приложение Ц (справочное)

Характеристика методов и моделей первого элемента комплекса управленческого учета

Сущность	Применение	Описание
Методика распределения накладных расходов по видам жизненного цикла товаров		
Предполагает определение и распределение накладных расходов по видам реализуемых товаров (товарных групп), с учетом жизненного цикла реализуемых товаров	Исчисляется накладная часть расходов на виды реализуемых товаров, которая включается в расчет (планирования минимально допустимых доходов от продаж)	<p>Критерием распределения накладных расходов является удельный вес расходуемых составляющих, который сформирован с учетом ТТП в рамках товарной группы:</p> $УдP_i = P_i \times \frac{K}{\sum P_i},$ <p>где $УдP_i$ – удельный вес расходуемых составляющих сформированных по ТТП для i-го товара или товарной группы; K – коэффициент увеличения расходуемых составляющих с учетом классификационной группы; P_i – суммарный показатель расходуемых составляющих для i-го товара или товарной группы; $\sum P_i$ – суммарное совокупное значение расходуемых составляющих по всем товарным группам</p>
Методика определения суммы накладных расходов (расчет)		
Предполагает математическое определение (расчет) стоимости закупа единицы товара и суммы накладных расходов по видам товаров и товарных групп	Имеется возможность определения целевого показателя – постоянной величины расходов составляющих, что позволяет повысить эффективность ТТП	<p>Необходима информация: 1) объем поставки для розничных продаж; 2) историческая стоимость приобретения (цена закупа); 3) расходуемые составляющие, сформированные в ходе ТТП. Методика использует алгебраический метод, благодаря которому возможно формировать уравнения расходуемых составляющих, а также расчетного параметра стоимости приобретения товаров для последующей перепродажи. Стоимость закупа товаров определяется по формуле:</p> $P3_i = \frac{CP_{i\max} - CP_{i\min}}{q_{i\max} - q_{i\min}},$ <p>где $P3_i$ – стоимость закупа единицы i-го товара (товарной группы); CP_i – совокупные расходуемые составляющие \max и \min; q_i – партия поставки товаров для перепродажи с учетом \max и \min объема продаж.</p> <p>Подтверждающий расчет величины расходуемых (накладных) составляющих:</p> $P(FC)_i = CP_{i\max} - P3_i \times q_{i\max} \text{ или } P(FC)_i = CP_{i\min} - P3_i \times q_{i\min}.$

Приложение Ч (справочное)

Характеристика методов и моделей второго элемента комплекса управленческого учета¹

Элемент	Сущность	Применение	Описание
Методика калькулирования и анализа расходов в системе абсоршен-костинг и по видам товаров (товарных групп) стадиям жизненного цикла товаров	Предполагает определение себестоимости методом полных расходов образующих составляющих	Предполагает формирование информации о расходов образующих составляющих по ТТП и формирование регистра управленческого учета. Анализ сформированных данных в системе финансового и управленческого учета	Регистр управленческого учета формируется по видам товаров и поставок. Учитываются особенности ТТП (приемки, хранения, предпродажной подготовки) и формируются расходов образующие составляющие. Накладные расходы распределяются по видам исходя из методики, изложенной в табл. 13
Методика калькулирования и анализа расходов в системе взрибл-костинг по видам товарных групп и жизненного цикла товаров	Дает возможность разграничения прямых расходов на приобретение товаров для последующей перепродажи и определение суммы накладной части включаемой в состав торговой надбавки (доходов от продажи)	Предполагает формирование информации о расходов образующих составляющих по видам прямых и накладных составляющих. Анализ сформированных данных в системе финансового и управленческого учета	Регистр управленческого учета формируется по видам товаров и поставок. Учитываются особенности ТТП (приемки, хранения, предпродажной подготовки) и формируются расходов образующие составляющие.
Методика расчета и анализа доходобразующих составляющих по видам товаров и товарных групп	Предполагает определение ожидаемых доходов от продажи по видам товаров и товарных групп, исходя из жизненного цикла товаров, с учетом целевой прибыли	Дает возможность расчета удельного показателя, характеризующего уровень торговой надбавки. Имеется возможность определения удельного веса торговой надбавки конкретного вида реализуемого товара в общей сумме ожидаемых доходов	Расчет уровня торговой надбавки, и заданного уровня прибыли и расчетного значения накладных расходов. Расчет производится по каждой группе товаров

¹ Составлено автором.

Приложение III (справочное)

Характеристика методов и моделей третьего элемента комплекса управленческого учета

Элемент	Сущность	Применение	Описание
Методика формирования и анализа показателей устойчивого развития	Позволяет судить о состоянии экономической системы и понесенных расходов на социально-экономическое развитие; эколого-экономическое развитие; социально-экологическое развитие. Для целей управления имеется возможность оценки участия в реализации государственной программы «Стратегического устойчивого развития»	Предполагает расчет индикаторов стратегии устойчивого развития. Методика расчета предполагает определение системы индикаторов: приращение заработной платы; расходы на страховое обеспечение; расходы на утилизацию отходов; расходы на организацию безопасных условий труда; снижение расходов на потребление электроэнергии (за счет энергосберегающих технологий) и др.	<p>1. Показатель, характеризующий приращение стоимости торгового бизнеса – добавленной экономической стоимости (EVA), характеризует или показывает превышение чистой операционной прибыли после уплаты налогов и затратами на использование капитала. Расчет производится по формулам:</p> $EVA = NOPAT - WACC \times CE;$ $EVA = (EBIT - Taxes) - WACC \times CE;$ $EVA = (ROIC - WACC) \times C,$ <p>где <i>NOPAT</i> — прибыль от операционной деятельности после уплаты налогов, но до процентных платежей ; <i>CE</i> – инвестиционный капитал, является суммой совокупных активов из расчета на начало периода за вычетом беспроцентных текущих обязательств (кредиторской задолженности поставщикам, бюджету, полученных авансов, прочей кредиторской задолженности); <i>EBIT</i> – операционная прибыль; <i>Taxes</i> – налоговые платежи; <i>WACC</i> – средневзвешенная стоимость капитала предприятия, рассчитываемая по формуле:</p> $WACC = R_e \times E/V + R_d \times (1 - t) \times D/V,$ <p>где <i>R_e</i>, <i>R_d</i> – ожидаемая / требуемая доходность собственного капитала и заемного соответственно; <i>E/V</i>, <i>D/V</i> – доля собственного и заемного капитала в капитале предприятия; <i>t</i> – процентная ставка налога на прибыль.</p> <p>2. Система показателей, характеризующая положительное приращение прибыли. К таким показателям относятся: чистая прибыль; валовая прибыль; <i>ROA</i> – рентабельность активов:</p> $ROA = \frac{NI}{TA},$ <p>где <i>NI</i> – Net Income (чистая прибыль); <i>TA</i> – Total Assets (сумма активов).</p>

Продолжение приложения Ш

Элемент	Сущность	Применение	Описание
			<p>3. Система показателей, характеризующая положительное приращение доходов. К таким показателям следует отнести: выручку от продаж, рентабельность продаж, прибыль от продаж в сопоставимых ценах.</p> <p>4. Система показателей, характеризующая отрицательное приращение расходов. Система показателей включает в себя следующие критерии: исторические (первичные) расходы (себестоимость реализации, по ценам закупок товаров для перепродажи); коммерческие и управленческие расходы; исторические (первичные) расходы на один рубль доходов (выручки); коммерческие и управленческие расходы на один рубль выручки; совокупные расходы на один рубль выручки</p>
Методика формирования и анализа показателей конкурентоспособности	Предполагает расчет основных показателей конкурентоспособности и интегрированного показателя конкурентоспособности	Дает возможность оценить финансовое положение, деловую репутацию; состояние финансовых ресурсов; материально-техническое обеспечение и др.	<p>Показатель конкурентоспособности:</p> $K = \sum_{i=1}^N W_i K_i,$ <p>где K_i – частные показатели конкурентоспособности отдельных сторон деятельности предприятия общим числом N; W_i – весовость отдельных факторов в общей сумме</p>
Методика формирования и анализа показателей интегрированной рентабельности	Предполагает методологию расчета системы показателей рентабельности и интегрированного показателя рентабельности	Дает возможность экономической оценки эффективного использования ресурсов и развития торгового бизнеса	<p>Интегрированная модель рентабельности продаж (IMR) формируется как произведение номенклатурных единиц видов товаров. Рентабельность номенклатурной единицы товара определяется по формуле:</p> $IMR = \frac{\text{Операционная прибыль}_{\text{НП}}}{\text{Выручка}_{\text{НП}}} = \frac{\text{Выручка}_{\text{НП}} - \text{Себестоимость продаж}_{\text{НП}}}{\text{Выручка}_{\text{НП}}} =$ $= \frac{\left(\frac{\text{Цена единицы}_{\text{НП}}}{\text{Кол-во продаж}_{\text{НП}}} \times \text{Кол-во продаж}_{\text{НП}} - \frac{\text{Себестоимость единицы}_{\text{НП}}}{\text{Кол-во продаж}_{\text{НП}}} \times \text{Кол-во продаж}_{\text{НП}} \right)}{\text{Цена единицы}_{\text{НП}} \times \text{Кол-во продаж}_{\text{НП}}} =$ $= \frac{\frac{\text{Цена единицы}_{\text{НП}}}{\text{Кол-во продаж}_{\text{НП}}} - \frac{\text{Себестоимость единицы}_{\text{НП}}}{\text{Кол-во продаж}_{\text{НП}}}}{\text{Цена единицы}_{\text{НП}}}$

Приложение III
(справочное)

**Макет аналитического реестра расходообразующих элементов
торгово-технологических процессов¹**

Расходообразующие составляющие	Обозначение	Факт наличия	Балл	Примечание
Условие поставки *Самовывоз товаров – увеличение расходов	П1			Да (1)
	П2+			Нет (0)
Количество * Если количество соответствует и документы все в надлежащем порядке, то не требуются дополнительные расходы	П3+			Да (0)
	П4			Да (1)
Цена * Если цена соответствует документам, то не требуются дополнительные расходы	П5+			Да (0)
	П6			Да (1)
НДС *Информационный элемент (для целей управления НДС, используется при расчете фактической розничной цены реализации)	П7	0 %		
	П8+	10 %		
	П9	20 %		
Трудоемкость работ (по приемке товаров)	П10+			Каждый час – 1 балл
Количество человек, участвующих в приемке товаров	П11+			Каждый человек – 1 балл
Соответствие по количеству *Количественный объем поставки товаров; если соответствует, то расходы не увеличиваются	П12+			Да (0) / Нет (1)
Наличие внешних дефектов *Наличие внешних дефектов ведет к увеличению расходов	П13–			Да (1) / Нет (0)
Документальное оформление через информационную систему предприятия *Создание информационной системы на предприятии обуславливает наличие дополнительных расходов	П14+			Да (1) / Нет (0)
<i>Итого расходообразующих баллов по поступлению</i>				

¹ Составлено автором.

Продолжение приложения Ц

Расходообразующие составляющие	Обозначение	Факт наличия	Балл	Примечание
Целостность упаковки *Дополнительные расходы возникают в случае восстановления упаковки	M1+			Да (0) / Нет (1)
Маркировка *Отсутствие маркировки на товарах – дополнительные расходы	M2+			Да (0) / Нет (1)
Расходы на маркировку *Расходы на маркировку единицы товара 0,5 руб.	M3–			Да (1) / Нет (0)
<i>Итого расходообразующих баллов по приемке</i>				
Грузовая единица *Создание грузовой единицы товара – увеличение расходов	X1+			Да (1) / Нет (0)
Условия хранения *Специальные условия хранения – увеличение расходов	X2+			Да (1) / Нет (0)
Обработка входящей документации *Обработка входящей документации учетно-аналитическим работником – увеличение расходов	X3+			Да (1) / Нет (0)
Контроль сохранности *Необходимость ежедневного контроля – увеличение расходов	X4–			Да (1) / Нет (0)
Сортировка товаров *Ручная сортировка – увеличение расходов	X5–			Да (1) / Нет (0)
Полная проверка качества *При отсутствии полной проверки качества, могут возникнуть расходы после реализации	X6–			Да (0) / Нет (1)
Фасовка *Фасовка на предприятии – увеличение расходов	X7–			Да (1) / Нет (0)
Упаковка *Дополнительная упаковка – увеличение расходов	X8–			Да (1) / Нет (0)
Дефекты (или несоответствие) *Выявленные дефекты – увеличение расходов	X9–			Да (1) / Нет (0)
Подготовка товаров к продаже *Предпродажная подготовка – увеличение расходов	X10–			Да (1) / Нет (0)

Продолжение приложения Ц

Расходообразующие составляющие	Обозначение	Факт наличия	Балл	Примечание
Транспортировка в торговый зал *Использование технических средств и трудовых ресурсов увеличивают расходы	X11+			Да (1) / Нет (0)
<i>Итого расходообразующих баллов по хранению и предпродажной подготовке</i>				
Розничные продажи *наличие вероятности расходов розничных продаж	P1	Нет		Да (0) / Нет (0)
	P2	Да		Да (1) / Нет (0)
	P3	Нет		Да (0) / Нет (0)
	P4	Да		Да (1) / Нет (0)
<i>Итого расходообразующих баллов по фактической продаже товаров</i>				
Всего расходообразующих элементов				

Приложение Э

(справочное)

Требования к управленческой отчетности¹

Наименование	Описание требования
Доступность для восприятия	Отчет должен быть простым для восприятия, точным и лаконичным. Названия документа и его разделов следует делать адекватными и понятными. Данные, представленные в отчете не должны допускать неоднозначного толкования или вводить в заблуждение
Степень детализации	Содержание отчета должно соответствовать информационным запросам его получателя (пользователя). Каждый руководитель предъявляет свои требования к отчетной информации. На нижних ступенях иерархической лестницы управления организацией необходимы более частые и более детальные отчеты. Чем выше уровень, тем реже представление и меньше подробностей. Излишняя аналитичность представления информации может вызвать информационную перегруженность пользователей
Контекст предоставляемых данных	Разрозненные (пусть даже точные) данные малоинформативные. Только данные, помещенные в соответствующий контекст, обработанные соответствующим образом для определенной, четко обозначенной цели, становятся значимой информацией. Для подготовки управленческой отчетности наиболее часто применяется анализ тенденций происходящих изменений, и сравнение фактических показателей с плановыми показателями. Например, менеджер отдела продаж, анализируя показатели объемов продаж за определенный период времени, в разрезе фактических и плановых значений, может выявить закономерности, связанные с влиянием фактора сезонности, предоставлением скидок, изменением ассортимента на величину доходов. При выборе формы представления информации следует учитывать, что информация должна быть предоставлена в достаточном объеме для принятия экономически эффективных решений. При формировании отчета следует выбрать разумный компромисс между целесообразностью, эффективностью и краткостью
Стандартизация	Для формируемой управленческой отчетности экономическому субъекту целесообразно установить форму такой отчетности, утвердить период ее составления, сроки представления, ответственных лиц как за ее составление, так и за использование. Стандартизация повысит эффективность подготовки и предоставления отчетов, позволит сэкономить время, которое требуется менеджерам на ознакомление и осмысление предоставленной информации. Стандартизация не означает, что все руководители будут получать одинаковые отчеты. Она означает, что руководители будут знать о том, комплект из каких отчетов, в какой форме и с какой периодичностью (ежедневно, еженедельно или ежемесячно) они будут получать. Комплект периодических отчетов должен включать в себя необходимые комментарии и поясняющую информацию. Дополнительная аналитическая информация может повысить ценность предоставляемых данных

¹ Составлено автором по: [144].

Продолжение приложения Э

Наименование	Описание требования
Ориентация на центры ответственности	В большинстве организаций существует разделение ответственности менеджеров за выполнение тех или иных задач в общей структуре управления, достижение тех или иных намеченных результатов. Такое разделение ответственности часто имеет иерархическую структуру. Обычно в такой структуре условно выделяют три уровня, и менеджеры каждого из уровней имеют свои информационные потребности. Рекомендуется избегать такого структурного построения, когда операционная информация, предназначенная для центров ответственности нижнего уровня, дублируется для центров ответственности среднего и высшего уровня в неизменном виде. Менеджер центра ответственности нижнего уровня должен быть ответственным за принимаемые оперативные решения в связи с разработкой, согласованием и выполнением производственного (рабочего) плана его подразделения. В связи с этим рекомендуется формировать отчеты для обеспечения менеджеров оперативной управленческой информацией, начиная с нижнего уровня ответственности, где можно непосредственно влиять на результаты работы. Далее информация консолидируется согласно организационной и иерархической структуре ответственности, реализованной в организации
Иерархическая структура ответственности	
Операционный (нижний) уровень	Планирование на операционном уровне связано с получением очень подробной информации, и которая имеет отношение к текущему времени (плюс минус неделя/месяц), т.е. принимаемые решения являются краткосрочными по своей сути. Решения принимаются в отношении: <ul style="list-style-type: none"> - дебиторской и кредиторской задолженностей; - заработной платы; - жалоб и претензий со стороны покупателей (клиентов); - выполнения графика (плана) работ; - выявления и анализа отклонений фактических результатов от плановых
Тактический (средний) уровень	Рассматриваются вопросы эффективности использования ресурсов для достижения более высоких результатов. Решения принимаются в отношении: <ul style="list-style-type: none"> - закупок; - месторасположения (хранения) запасов сырья, материалов и готовой продукции; - продаж (по результатам проведенного анализа); - прогноза потоков денежных средств
Стратегический (высший) уровень	По своей сути, стратегическое планирование предполагает принятие решений в отношении всей организации в целом, направлено на долгосрочную перспективу и определяет направления развития организации в будущем. Решения принимаются в отношении: инвестиций в те или иные проекты; выхода на новые рынки (освоения потенциально возможных рынков); прогнозирования и бюджетирования